

**CARLOS ALBERTO TOMÉ CORADI**  
**SERGIO LUIZ DE OLIVEIRA FRANCO**

**UM DIAGNÓSTICO DA QUESTÃO DA IMPORTAÇÃO EFETUADA POR PESSOA  
FÍSICA E SEUS REFLEXOS NA RECEITA ESTADUAL DO PARANÁ**

Monografia apresentada ao Departamento de  
Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais  
Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná,  
como requisito para obtenção do título de  
Especialista em Auditoria Integral.

Orientador:  
Prof. Eros E. da S. Nogueira

**CURITIBA**

**2003**

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Reflexo do ICMS importação sobre a arrecadação total de ICMS no Estado do Paraná.....	111
Tabela 2	Reflexo do ICMS importação sobre a receita orçamentária no Estado do Paraná.....	112
Tabela 3	Reflexo do ICMS importação sobre a arrecadação total tributária no Estado do Paraná.....	113
Tabela 4	Delegacias Regionais da Receita do Paraná – DRRs	114
Tabela 5	Reflexo do ICMS importação arrecadado por Regional sobre o ICMS importação arrecadado em todo o Estado do Paraná.....	115
Tabela 6	Reflexo do ICMS importação arrecadado por Regional sobre o ICMS em geral arrecadado por Regional no Estado do Paraná.....	117
Tabela 7	Comparativo da arrecadação de ICMS importação da Capital, Região Metropolitana e Litoral com esta mesma arrecadação do Interior do Estado, sobre o total de ICMS importação do Paraná.....	118
Tabela 8	Reflexo da arrecadação do ICMS importação por pessoa física sobre a arrecadação total do ICMS no Estado do Paraná.....	120
Tabela 9	Reflexo do ICMS importação por pessoa física sobre a receita orçamentária no Estado do Paraná.....	120
Tabela 10	Reflexo do ICMS importação por pessoa física em relação à arrecadação tributária total no Estado do Paraná.....	121
Tabela 11	Reflexo do ICMS importação pessoa física sobre a arrecadação total do ICMS importação no Estado do Paraná.....	122

Tabela 12 Importações paranaenses, por porto de entrada – 1997.....	127
Tabela 13 Importações paranaenses, por porto de entrada – 1998.....	128
Tabela 14 Importações paranaenses, por porto de entrada – 1999.....	129
Tabela 15 Importações paranaenses, por porto de entrada – 2000.....	130
Tabela 16 Importações paranaenses, por porto de entrada – 2001.....	131
Tabela 17 Quantidade de entregas de objetos efetuadas pelo Correio oriundas do exterior.....	139
Tabela 18 Relação das importações paranaenses com o PIB paranaense.....	146
Tabela 19 Comparação do ICMS Importação/Operações Importação com o ICMS Geral/Operações em Geral.....	147

## LISTA DE ANEXOS

Anexo I	Convênio de Cooperação Técnica entre a União através da Secretaria da Receita Federal e Estado do Paraná através da Secretaria de Estado da Fazenda.....	166
Anexo II	Organograma da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Paraná.....	171
Anexo III	Organograma da Coordenação da Receita do Estado do Paraná.....	173

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	Assessoria de Apoio Administrativo
ADRH	Assessoria de Desenvolvimento de Recursos Humanos
AIN	Assessoria de Informática
Art.	Artigo
CAD/ICMS	Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado do Paraná
CAF	Comando de Auditoria Fiscal
CC	Comissão Consultiva
CC/Pr	Comissão Consultiva do Estado do Paraná
CCRF	Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais
CCRF/Pr	Conselho de Contribuintes e Representantes Fiscais do Estado do Paraná
CENPRE	Centro Paranaense de Desenvolvimento do Pessoal da Receita
CF	Constituição Federal
CLT	Consolidação das Leis Trabalhistas
CPF	Cadastro da Pessoa Física
CRE	Coordenação da Receita do Estado
CTN	Código Tributário Nacional
D.O.E.	Diário Oficial do Estado
D.O.U.	Diário Oficial da União
DBA	Declaração de Bagagem Acompanhada
DE	Decreto Estadual
DI	Declaração de Importação
DJ	Diário da Justiça

DJU	Diário da Justiça da União
DL	Decreto Lei
DRE	Declaração de Remessa Expressa
DRR	Delegacia Regional da Receita
DSI	Declaração Simplificada de Importação
EC	Emenda Constitucional
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
FOB	“Free on Bord”
GIA/ICMS	Guia de Informação e Apuração do ICMS
GNRE	Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais
GR-PR	Guia de Recolhimento do Estado do Paraná
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICM	Imposto sobre circulação de mercadorias
ICMS	Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IGA	Inspetoria Geral de Arrecadação
IGF	Inspetoria Geral de Fiscalização
IGT	Inspetoria Geral de Tributação
II	Imposto sobre a Importação
IN	Instrução Normativa
IOC	Imposto sobre Operações de Crédito
IPARDES	Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados

IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre Transmissões “Causa Mortis” e Doações
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
LE	Lei Estadual
MDIC	Ministério do Desenvolvimento da Indústria e Comércio
NPA	Norma de Procedimento Administrativo
NPF	Norma de Procedimento Fiscal
NTS	Nota de Tributação Simplificada
OSF	Ordem de Serviço Fiscal
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PIB	Produto Interno Bruto
PIB/PR	Produto Interno Bruto do Estado do Paraná
RE	Recurso
RICMS	Regulamento do ICMS
RTS	Regime Tributário Simplificado
SECEX	Secretaria de Comércio Exterior
SEFA	Secretaria de Estado da Fazenda
SEFI	Secretaria de Estado das Finanças (passou a chamar-se SEFA)
SISCOMEX	Sistema de Comércio Exterior
SPI	Sistema de Processo Integrado
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal

STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ/PR	Tribunal de Justiça do Paraná
TRF	Tribunal de Recursos Federais



## RESUMO

**CORADI, C.A.T e FRANCO, S.L.O. Um diagnóstico da questão da importação efetuada por pessoa física e seus reflexos na receita estadual do Paraná.** Trata-se de um estudo que enfocou as importações efetuadas por pessoa física sob os aspectos histórico, tributário, arrecadatário e fiscalizatório. Primeiramente foi narrado o surgimento do tributo e sua evolução através da história, seguindo com a explanação sobre o surgimento e evolução do tributo no Brasil, culminando com o surgimento do maior imposto de competência estadual, que veio a ser chamado ICMS. Na seqüência foi composto um panorama histórico da legislação que envolve a questão estudada, partindo-se desde a última legislação que regeu o IVC e sua evolução histórica até o ICMS atual, chegando, especificamente, nas normas legais da importação por pessoa física; a legislação foi estratificada em níveis, num paralelo com o ordenamento jurídico mencionado por Hugo Brito de Machado (MACHADO, 1999, p. 12), iniciando pela Constituição Federal até a legislação mais simples. Retratarem-se, também, as principais polêmicas que envolvem o ICMS em relação às importações e especialmente, às importações efetuadas por pessoa física. E ainda foram apontados os elementos principais do ICMS, pertinentes às importações efetuadas por pessoa física; trata-se do embasamento legal e atual para as operações de importação efetuadas por pessoa física, constantes na legislação paranaense. Posteriormente foi demonstrado, por meio de diversas tabelas, e analisado, o reflexo do ICMS oriundo da importação em geral e das importações efetuadas por pessoa física, sobre diversos aspectos da receita estadual e também, sobre as arrecadações no âmbito das diversas Delegacias Regionais da Receita do Estado do Paraná. E por fim como coroamento dos capítulos anteriores, tratou-se da ação fiscalizadora do Fisco Estadual em relação às importações e, em particular, às importações efetuadas por pessoa física; de início demonstrou-se os diversos lugares (portos) por onde as importações adentram no Estado, e na seqüência, foi analisada a ação do fisco nas diversas formas de importação, seu acesso para acompanhamento e fiscalização documental e física, através dos procedimentos fiscais e projetos que implementa; foi também destacado o procedimento do Fisco Estadual relativo às Declarações de Importação e Declarações Simplificada de Importação, que chegam à Receita Estadual através de acesso ao sistema informatizado da Receita Federal, possibilitado através de convênio entre Estado e União. Encerrando, as considerações finais consistiram em um breve retrospecto do estudo, com ênfase nos pontos principais dos diversos aspectos do tema tratado, assim como considerações sobre o alcance dos objetivos e confirmação da hipótese que norteou o trabalho, e ainda, algumas sugestões, que, se praticadas, por certo, colaborarão para melhorar a eficiência do Fisco Estadual, fazendo com que suas ações e procedimentos obtenham maior eficácia na inibição da sonegação fiscal nas importações, melhorando por conseqüência, o reflexo do ICMS importação na receita estadual.

Palavras chaves: ICMS, Importação.

e-mail: coradi@pr.gov.br

sergioof@pr.gov.br

## ÍNDICE

<b>LISTAS DE TABELAS.....</b>	<b>II</b>
<b>LISTA DE ANEXOS.....</b>	<b>IV</b>
<b>LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS.....</b>	<b>V</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>IX</b>
<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
<b>2. METODOLOGIA.....</b>	<b>6</b>
<b>3. DESENVOLVIMENTO.....</b>	<b>8</b>
3.1 HISTÓRIA DO TRIBUTO.....	8
3.1.1 O tributo na humanidade.....	9
3.1.2 O tributo no Brasil.....	11
3.2 PANORAMA HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO.....	17
3.2.1 Constituição Federal.....	20
3.2.2 Regulamentação da Constituição Federal.....	28
3.2.3 Constituição Estadual.....	41
3.2.4 Instituição estadual do imposto.....	44
3.2.5 Regulamentação estadual do imposto.....	53
3.2.6 Normas Complementares.....	65
3.3 AS QUESTÕES POLÊMICAS.....	72
3.3.1 Um imposto de importação estadual.....	73
3.3.2 Regulamentação constitucional.....	76
3.3.3 A polêmica nos tribunais.....	84
3.3.4 A base de cálculo do ICMS nas importações.....	91
3.3.5 Momento do fato gerador e exigência do tributo.....	93

3.3.6	O cálculo por dentro do ICMS. ....	98
3.4	ELEMENTOS BASILARES DO ICMS NA QUESTÃO DA IMPORTAÇÃO POR PESSOA FÍSICA.....	101
3.4.1	Incidência.....	101
3.4.2	Fato gerador.....	102
3.4.3	Base de cálculo.....	102
3.4.4	Alíquota.....	103
3.4.5	Contribuinte.....	104
3.4.6	Local da operação para cobrança do imposto e estabelecimento responsável.....	105
3.4.7	Local, forma e prazo de pagamento do imposto.....	105
3.4.8	Benefícios ou incentivos.....	107
3.5	O SEGMENTO DA IMPORTAÇÃO E SEU REFLEXO NA ARRECADAÇÃO DO ESTADO DO PARANÁ.....	110
3.5.1	A arrecadação de ICMS sobre operações de importação em geral e seu reflexo na arrecadação do Estado do Paraná.....	111
3.5.2	A arrecadação regional de ICMS oriunda da importação e seu reflexo na arrecadação do Estado do Paraná.....	114
3.5.3	A arrecadação de ICMS oriunda de importação efetuada por pessoa física e seu reflexo na arrecadação do Estado do Paraná.....	119
3.6	AS IMPORTAÇÕES EFETUADAS POR PESSOA FÍSICA E O FISCO ESTADUAL.....	125
3.6.1	A entrada de mercadorias importadas no Estado do Paraná.....	126
3.6.2	Procedimentos do Fisco Estadual.....	132

3.6.3	A Análise dos dados do ICMS e Importação.....	144
4.	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>150</b>
5.	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>160</b>
6.	<b>ANEXOS.....</b>	<b>165</b>
	Anexo –I– Convênio de Cooperação Técnica entre a União através da Secretaria da Receita Federal e o Estado do Paraná através da Secretaria de Estado da Fazenda.....	166
	Anexo –II– Organograma da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Paraná.....	171
	Anexo –III– Organograma da Coordenação da Receita do Estado do Paraná.....	173

# 1 INTRODUÇÃO

Nos tempos atuais tem ocorrido um fenômeno muito badalado pela mídia mundial cuja denominação é globalização e vem atingindo todos os segmentos da sociedade organizada. O advento deste fenômeno trouxe à economia uma significativa abertura dos mercados internacionais, de maneira a possibilitar que um grande número de pessoas e empresas tivesse amplo acesso a tais mercados.

Este acesso ao mercado globalizado ocorreu devido a fatores, tais como: a intensificação no segmento de viagens de lazer e de negócios, movida pelo “marketing” comercial internacional e a diminuição dos custos dessas viagens; o surgimento de novos mercados, com uma oferta de produtos de última geração e a preços acessíveis; a evolução técnica e ampliação territorial das comunicações e da informática, possibilitando o surgimento de um amplo comércio eletrônico internacional efetuado através da internet e telefonia.

Este fato pode ser constatado pela observação do grande volume de produtos, adquiridos em especial por pessoa física, que passam pelas aduanas da Receita Federal oriundo do exterior, assim como pela quantidade de mercadorias que adentram no país pelo sistema postal oficial e via empresas especializadas em transporte internacional porta a porta.

Como consequência, os produtos importados dos mercados internacionais passaram a concorrer diretamente com os produtos ofertados pelos mercados nacionais, forçando os produtores e vendedores internos a buscar uma modernização de suas indústrias e redução de seus preços. Se por um lado esta situação forçou uma modernização das empresas e seus métodos de produção e

comercialização, por outro lado, demonstrou-se injusta com os produtores e comerciantes nacionais, tendo em vista que a carga tributária do produto importado acabava muitas vezes por ser menor que a carga tributária do produto nacional, uma vez que o ICMS não era cobrado sobre tais produtos, quando importados por pessoa física.

Era previsível que as administrações estaduais buscassem implantar esta tributação para aumentar suas arrecadações, e até por uma questão de justiça e equilíbrio de preços com os produtos nacionais, fator este de interesse também da administração federal. Assim, foi no decorrer da implantação desta tributação que surgiram diversas polêmicas a respeito da incidência do imposto estadual sobre as operações de importação quando efetuadas por pessoa física.

O Paraná é um estado em franco desenvolvimento, e com este, vem crescendo o volume de operações efetuadas por pessoa física, daí o interesse em se efetuar um estudo sobre essas operações em nosso Estado, diagnosticando a questão e demonstrando o reflexo do ICMS deste segmento na arrecadação estadual.

Estudo este que iniciou com a “História do tributo”, onde constou a narração do surgimento do tributo de modo geral, assim como, uma explanação sobre o surgimento e evolução do tributo no Brasil, e em especial, do maior imposto estadual que nos dias atuais veio a chamar-se ICMS.

Em seguida, foi apresentado um “Panorama histórico da legislação”, no qual pretende-se demonstrar a legislação que regeu o imposto estadual, iniciando pelo então IVC, seguindo pelo ICM e chegando ao ICMS. Para melhor compreensão, tal panorama foi estratificado em níveis, começando pela Carta Magna, fundamento

básico de qualquer legislação, até as normas mais simples emanadas dos órgãos competentes. Concomitantemente, esta estruturação estará sendo posta em paralelo com o ordenamento jurídico estabelecido por Hugo Brito de Machado na obra “Aspectos Fundamentais do ICMS” (MACHADO, 1999, p.12).

No capítulo seguinte, foram apontadas as “Questões polêmicas” que envolveram e envolvem a questão da incidência do ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa física. Foi retratado o pensamento de diversos juristas que se manifestaram sobre diversos aspectos da questão. Vimos que, normalmente, os juristas insurgem-se contra as normas postas na legislação ou contra atitudes da administração pública originadas da ânsia de buscar o imposto devido. Vimos que nesse embate jurídico, a questão acabou chegando aos tribunais, estes, por sua vez, também se manifestaram de forma divergente, até que o STF manifestou-se pela não incidência do ICMS nas mencionadas operações. Porém, constatamos que quando se pensou resolvida a questão, a Emenda Constitucional nº 33/20001, em via contrária ao entendimento do STF, estabeleceu, de forma indubitável, a incidência do ICMS em tais operações. Não obstante, as polêmicas continuam, inclusive questiona-se a constitucionalidade da citada EC.

Postas as polêmicas, foram apresentados os “Elementos basilares do ICMS na questão da importação por pessoa física”, trata-se da legislação estadual que atualmente está em vigor, aquela mais próxima do contribuinte e do cidadão que queira conhecer a exata tributação do ICMS no caso de importação.

A visão histórica do tributo, o panorama da legislação, as polêmicas e os elementos basilares do ICMS tem por objetivo estabelecer um contexto para que o leitor possa situar a questão estudada.

Feito isto, foi então demonstrado o reflexo do ICMS arrecadado, oriundo das operações de importação em geral, e em especial oriundo das operações de importação efetuadas por pessoa física, sobre a receita estadual. Tal demonstração compôs o título “O segmento da importação e seu reflexo na arrecadação do Estado do Paraná”, e foi efetuada através de planilhas, seguidas de breve comentário analítico dos dados apontados.

E por fim, adentra-se no campo de atuação do Fisco Estadual do Paraná, com o título “As importações efetuadas por pessoa física e o Fisco Estadual”. Analisado o quadro de arrecadação e apontadas as ações e procedimentos desenvolvidos pelo Fisco Estadual do Paraná, se impôs o questionamento sobre a suficiência, eficiência e eficácia dos mesmos, na busca do tributo gerado pelo segmento dessas operações.

É sob o prisma deste questionamento que foram elencados e analisados tais ações e procedimentos, tendo como norte, a hipótese motriz do estudo que é a assertiva de que tais ações e procedimentos não são suficientes para controlar, arrecadar e fiscalizar o ICMS gerado neste segmento, e que, com certeza, aumentou em função da nova situação definida pela Emenda Constitucional nº33.

Quer parecer que esta insuficiência decorre, em parte, também, da pouca importância dada, por parte do Fisco Estadual, ao segmento das importações por pessoa física. É compreensível, pois, não poderia o poder público aplicar significativos recursos materiais e humanos para buscar tributos em fatos cuja incidência era duvidosa, polêmica, e que não estava claramente definida até mesmo na Carta Magna.



Restou demonstrada tal insuficiência por ocasião do confronto entre as ações e procedimentos fiscais com a arrecadação de ICMS oriunda do segmento que se está tratando e também com o volume de operações realizadas por pessoa física no Estado do Paraná.

Deste modo, justifica-se a elaboração deste trabalho de pesquisa e esclarecimento sobre a questão da incidência do ICMS sobre operações de importação efetuada por pessoa física no Estado do Paraná, visto que, demonstrou o reflexo do referido ICMS sobre a receita estadual e apontou um diagnóstico das ações do fisco paranaense, servindo, quiçá, como alerta e apoio na reavaliação e implementação de seus procedimentos neste segmento. Assim como, pode servir de orientação aos contribuintes, diga-se pessoa física, que efetuarem tais operações. Por certo, ainda, deste estudo surgirão sugestões que irão colaborar para a solução da questão principal aqui apresentada.

Enfim, dentro de uma abordagem global, histórica, tributária, arrecadatória e fiscalizatória sobre as operações de importação efetuadas por pessoa física no Estado do Paraná, espera-se ter demonstrado a necessidade de que as ações e procedimentos fiscais adotados pelo Fisco Estadual, sejam renovados, melhorados e implementados de forma mais eficiente, de tal maneira que os tributos gerados nessas operações, efetivamente cheguem aos cofres do Estado.

## 2 METODOLOGIA

O propósito deste estudo foi um detalhamento esclarecedor da questão do ICMS na importação efetuada por pessoa física, envolvendo aspectos históricos, tributários, com apontamento de polêmicas sobre a questão; e ainda, envolvendo aspectos de arrecadação e de fiscalização no Estado do Paraná, demonstrando e analisando especialmente os reflexos do ICMS oriundo da importação e ICMS oriundo da importação por pessoa física, sobre a receita estadual, e a atuação do Fisco Estadual neste segmento da economia paranaense.

Foi efetuada pesquisa bibliográfica, pesquisa de legislação nos Diários Oficiais do Estado e da União e em “sites” da internet que disponibilizam legislação informatizada, para o estudo de alguns aspectos da questão, tais como: a história do tributo (3.1), o panorama histórico da legislação (3.2), as principais polêmicas (3.3) e os elementos basilares do ICMS na questão da importação por pessoa física (3.4).

Para o estudo de outros aspectos da questão, quais sejam: o segmento da importação e seu reflexo na arrecadação do Estado do Paraná (3.5) e as importações efetuadas por pessoa física e o Fisco Estadual (3.6), além do aproveitamento dos métodos apontados no parágrafo anterior, foi efetuada pesquisa junto aos sistemas informatizados e boletins da Secretaria de Estado da Fazenda e da Coordenação da Receita do Estado do Paraná para levantamento de dados relativos ao recolhimento do ICMS em geral, do ICMS na importação e ICMS na importação por pessoa física. Foram pesquisados junto à Coordenação da Receita do Estado, as ações e procedimentos implementados pelo Fisco Estadual no

segmento da importação. Assim como, entrevistas com funcionários que atuam nos setores específicos relacionados, de alguma forma, com o ICMS sobre importações.

Foi efetuada pesquisa junto à Receita Federal para levantamento de dados sobre o volume de operações efetuadas por pessoa física. Foi, ainda, efetuada pesquisa junto a outras entidades tais como a ECT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, o IPARDES – Instituto Paranaense de Desenvolvimento e Estatística, assim como em “sites” de entidades ou órgãos que disponibilizam dados na internet, no intuito de levantar dados sobre as importações no Estado do Paraná.

Levantados os dados, efetuou-se a montagem de diversas tabelas que foram analisadas e demonstrou o reflexo do ICMS importação sobre a receita estadual. A análise e a comparação dos dados levantados com a atuação do Fisco Estadual levou a uma dedução a respeito da eficiência e eficácia das ações e procedimentos da Receita Estadual, possibilitando a confirmação da hipótese norteadora deste estudo, que é a seguinte assertiva: os procedimentos fiscais e controles adotados pelo Fisco Estadual do Paraná sobre as operações de importação efetuadas por pessoa física, não são suficientes para controlar e colher o volume de ICMS gerado por este segmento.

### 3 DESENVOLVIMENTO

É no desenvolvimento que se situa o estudo da questão sob seus diversos aspectos. Este trabalho está desenvolvido e estruturado sobre seis aspectos principais, iniciando com a história do tributo que é um breve estudo da origem do tributo em geral na humanidade e como foi introduzido no Brasil culminando com o surgimento do ICMS; na sequência está desenhado um panorama histórico da legislação onde se trata da legislação desde o surgimento do imposto estudado até os dias atuais, sendo retratado desde a Constituição Federal até as normas mais simples, seguindo uma estruturação semelhante ao ordenamento jurídico mencionado por Hugo Brito de Machado; a seguir foram tratadas as diversas questões polêmicas que envolvem o tema; ato contínuo, estão estabelecidos os elementos basilares do ICMS na questão da importação por pessoa física, tais como incidência, fato gerador, base de cálculo, alíquota, etc...; em seguida, foi tratado do aspecto o segmento da importação e seu reflexo na arrecadação do Estado do Paraná, no qual estão diversas tabelas comparativas do ICMS arrecadado pelo segmento importação; e por fim o tratamento dos aspectos que envolvem as importações efetuadas por pessoa física e o Fisco Estadual, tais como os procedimentos, controles, fiscalizações, etc... é onde está demonstrado o grau de eficiência do Fisco Estadual.

#### 3.1 HISTORIA DO TRIBUTO

Nesta história do tributo reside, primeiramente, um breve estudo – o tributo na humanidade - sobre o surgimento do tributo em geral no seio da humanidade,

nas civilizações mais antigas onde ele aparece de forma incipiente, até por volta do século V da era cristã onde o tributo já existe de forma instituída; e por segundo, um relato - o tributo no Brasil - no qual estão refletidas as diversas etapas da tributação no Brasil desde seu descobrimento, culminando com o surgimento do imposto estadual que veio a denominar-se ICMS na constituição de 1988.

### 3.1.1 O tributo na humanidade

Com o raiar da moderna civilização, começou a desenvolver-se de forma mais efetiva, o comércio entre os povos primitivos. Desde a antiguidade, há relatos de transações comerciais entre nações.

As primeiras informações de que se tem notícia, com respeito a comércio internacional, remetem a Mesopotâmia, considerada berço da civilização e ao Antigo Egito. À aproximadamente 4.000 anos antes de Cristo, os povos que viviam na região da Ásia menor já efetuavam algumas trocas comerciais com os povos vizinhos. As riquezas acumuladas e o crescente aumento de produtividade no Antigo Egito, fizeram com que aquela nação alcançasse grande projeção nas vendas de seus produtos em toda a região do mediterrâneo. Além dos egípcios, seguiram-se os cretenses e os fenícios, que dominaram amplamente o comércio mediterrâneo.

Por volta de 800 a.C., porém, chegaria a vez das cidades-estados gregas. A civilização e cultura gregas, que lançaram as raízes da sociedade ocidental moderna, foram o produto da expansão comercial na Grécia continental, nas ilhas e colônias helênicas do Mediterrâneo e da Ásia Menor. Fato marcante, nessa época, foi a utilização de moedas metálicas (ouro e prata) nas transações comerciais. Por

muito tempo, os gregos dominaram o Mediterrâneo, chegando a promover o comércio com a China, no Oriente; com a Espanha, no Ocidente; chegou à África central (sul) e ao Báltico (norte). Tal império somente viria a perder importância com a decadência iniciada devido ao choque com a Pérsia e com as guerras do Peloponeso; chegaria, então, a vez de Roma assumir a liderança no processo histórico do Mediterrâneo.

O Império Romano, por sua vez, transformou o Mediterrâneo numa verdadeira zona de livre-comércio. Embora Roma não dispusesse de uma indústria de exportação, os espólios de guerra e conquista e os tributos impostos aos povos conquistados fizeram com que aportassem ao Tibre cerca de seis mil navios anualmente, trazendo cerca de 160 mil toneladas de cereais do Egito e quase o dobro de outras procedências. O declínio do Império Romano iniciou-se por volta do século V da era cristã.

A origem do tributo na história da humanidade, esta relacionada com o surgimento do embrião do estado. Uma instituição que separou governantes de governados, criando dentro de si, uma série de outras instituições. Era necessária uma administração pública, e isto exigia recursos para mantê-la. Assim, parte das riquezas produzidas pela população, era transferida para um soberano ou agente público e esta transferência dava-se através da tributação. Muitas vezes, os governantes, para fazer pressão no sentido de legitimar esta cobrança, ligavam-na ao caráter divino do poder político, justificando-a com a proteção que este soberano dava aos seus súditos em caso de conflitos.

O fato é que a tributação, em modelos próximos ao que se aplicam hoje, só pode ser compreendida dentro de uma estrutura de poder coercitivo. Assim, nas comunidades

primitivas, ou seja, antes do aparecimento das Cidades-Estado, não havia necessidade da tributação, pois não havia a concepção de propriedade privada, sendo que os bens eram praticamente coletivos e a riqueza advinda do trabalho – ao utilizar-se da natureza – era dos trabalhadores, sem qualquer forma de expropriação. A possível igualdade de bens entre as pessoas impedia – entre outros efeitos – que umas mandassem nas outras. Exatamente para evitar a divisão entre governados e governantes, para que não houvesse a criação de uma instituição que separasse os homens, diferenciando quanto a poderes político e econômico. Nessa comunidade primitiva, não havia espaço para tributos. Deste modo, é mais seguro creditar ao aparecimento do Estado, a origem da tributação. Esta instituição precisava ser mantida com recursos advindos de uma população sob seu domínio e proteção. Desta forma, mais que pagar para que se tivesse proteção contra povos inimigos, parcela da responsabilidade relativa ao tributo deve-se à concepção de que o soberano - considerado muitas vezes um ser divino – precisava ser sustentado com grande luxo, devido a essa condição divina. Além disto, a natureza pertencia a este soberano, sendo que os tributos passariam a ser vistos como uma parte dos frutos retirados desta natureza. Seria uma espécie de aluguel pela utilização da posse alheia.

### 3.1.2 O tributo no Brasil

Para poder pensar a origem do tributo no Brasil, deve-se remontar a formação do Estado Português, que data do século XII, ganhando plena estrutura a

partir do século XV, quando se inicia sua expansão ultramarina, culminando com o descobrimento do Brasil no ano de 1500.

Nos primeiros anos da colonização brasileira, havia uma taxa adicional cobrada sobre os produtos estrangeiros, além de um tipo de imposto de importação. Essa taxa era cobrada em função dos perigos da navegação pelo Atlântico, atividade esta alvo de ataque de piratas.

Para ter-se uma noção de como se comportaram as formas de tributar no Brasil, é preciso analisar a nossa história por período.

Entre 1530 a 1580, tendo entendido o governo português, de que o Brasil só se tornaria viável com uma atividade econômica que possibilitasse uma renda para aqueles que para cá viessem, começou-se a desenvolver o cultivo da cana-de-açúcar para a produção de açúcar não-refinado. Esta atividade proporcionou que uma quantidade razoável de riquezas fosse dirigida à Metrópole. Esses fluxos monetários davam-se de duas formas: através de impostos diretos ou indiretos, ou através das relações comerciais sempre favoráveis ao erário português. Ao mesmo tempo, a colonização obrigou os portugueses a estabelecerem uma administração pública no Brasil. Isto trouxe gastos importantes, assim, parte da arrecadação tributária, seria para sustentar estes funcionários administrativos. Também eram necessários fundos para a construção de cidades para estabelecer estas administrações. Ainda em termos tributários, foram importantes as tentativas de invasão do território brasileiro, por parte de povos estrangeiros, visto que a coroa portuguesa, para fazer frente aos constantes gastos com a contratação de tropas mercenárias, usava e abusava do aumento e cobrança de novas taxas, o que desagradava sobremaneira os colonos que aqui haviam se estabelecido.



Entre os anos de 1580 a 1640, houve a união Ibérica, já que por problemas dinásticos, a Coroa espanhola, passou a controlar também a Coroa portuguesa. Assim, o Brasil passa ao controle do poderoso Império espanhol. Neste período, os holandeses se instalaram em Pernambuco, passando o sistema tributário naquela região a ser organizado por eles.

Entre os anos de 1640 a 1808, temos dois períodos distintos, que vão de 1640 a 1700, onde a Coroa portuguesa foi restabelecida, advindo grandes prejuízos para Portugal, com a perda de grande parte de suas possessões na África e na Ásia, e uma grave crise econômica e financeira. Assim sendo, Portugal volta suas forças a sua principal colônia, a qual caberia a tarefa de tornar-se a sua grande fonte de rendas. Também nesse período, houve a necessidade da cobrança de taxas visando a contratação de tropas mercenárias para expulsar os holandeses de Pernambuco. A cultura da cana-de-açúcar continua sendo a principal fonte de riquezas da elite colonial. Com o desenvolvimento das culturas de cana-de-açúcar nas Antilhas Holandesas, a cultura entrou em declínio no Brasil, coube aos portugueses, através dos bandeirantes paulistas, a mudança dos rumos econômicos, passando-se às descobertas de minérios, a nova fonte de recursos da Coroa portuguesa. O período entre 1700 e 1808, é o de maior opressão colonial sobre o território brasileiro. Com a descoberta de ouro e pedras preciosas nas Minas Gerais, e tendo Portugal entrado em completa dependência da Inglaterra, já que acordos comerciais desfavoráveis o deixaram nesta situação, busca a Coroa portuguesa os recursos de que necessita, na tributação da produção mineral. Uma opressão fiscal terrível se instala. A partir de 1750, ocorre uma decadência da produção da mineração, e a presença opressiva da metrópole torna-se ainda maior. A Derrama, ou seja,

cobrança dos impostos atrasados é o maior exemplo desta opressão. Em muitos momentos da mineração, a política tributária não levou em conta a capacidade contributiva dos colonos, criando impostos fixos per-capita.

Entre os anos de 1808 a 1822, marcam a chegada da Família Real ao Brasil fugindo do expansionismo napoleônico na Europa. Com a instalação da Corte no Brasil, aumentam os gastos administrativos para sua manutenção. A política tributária continua opressiva, mantendo-se a antiga estrutura e criando-se novos impostos para fazer frente aos crescentes gastos. Este período culmina com a declaração da Independência do Brasil em 1822.

Entre os anos de 1822 a 1831, marcados pelo 1º Império no Brasil, as estruturas econômicas, sociais e políticas do país pouco mudaram, inclusive nas questões tributárias. As grandes rendas do erário público, continuam sendo as taxas alfandegárias. Para manter a hegemonia do Império, diversos gastos militares foram efetuados, sendo cobertos com o aumento da carga tributária.

Entre os anos de 1831 a 1840, conhecidos como período das Regências, foi marcado por rebeliões separatistas, estando a questão tributária envolta nestes acontecimentos, é o caso da Revolução Farroupilha, que abrangeu Rio Grande do Sul e Santa Catarina, motivada pelos altos custos fiscais impostos ao charque e ao couro, principais produtos da região.

O intervalo entre 1840 a 1889 marca o II Império, sob o comando de D. Pedro II. A economia passa a basear-se na cultura do café. As principais fontes de rendas do erário continuam sendo as taxas alfandegárias. Estas quando insuficientes para cobrir as despesas do governo imperial, receberam um reforço com a criação da Tarifa Alves Branco, ampliando a alíquota sobre produtos

importados. Com a proibição do comércio de escravos em 1850, através da Lei Eusébio de Queiros, o dinheiro investido nesta atividade passa a migrar para outras áreas, como a indústria, a área portuária e financeira. Com todas estas mudanças, também o sistema tributário sofre profundas modificações, tendo de adaptar-se a nova ordem.

No período de 1889 a 1930, com o fim da monarquia, resultante da aliança entre o exército e a oligarquia cafeeira do oeste paulista, esta oligarquia cafeeira manteve uma hegemonia política durante quase todo este período. Desta forma, as políticas econômica e tributária visavam beneficiar as regiões mais ricas do país. Assim, o sistema tributário tinha forte caráter local, cabendo a cada Estado da Federação determinar que impostos deveriam ser cobrados e de que forma o fariam.

Nos anos de 1930 a 1945, conhecidos como Era Vargas, o país organizou-se de forma político-administrativa baseado numa forte centralização. Criou-se um modelo econômico baseado na industrialização. Modificaram-se extremamente as relações trabalhistas, que passaram a ser mediadas pelo Estado, com a introdução da CLT. A política tributária adquiriu um caráter nacional, voltada para a nova política de investimentos na infra-estrutura industrial. A fim de alavancar setores específicos, a política tributária ofereceu facilidades as importações de maquinário, dificultando as importações de mercadorias que o país poderia produzir. Com a modernização neste período, também as formas de tributação foram modernizadas, tornando-se mais complexas.

Entre os anos de 1945 a 1964, conhecidos como República Populista, a política tributária continuou se modernizando, em face da complexidade das novas

atividades econômicas. Também foi inaugurado um período de isenções fiscais, como forma de fortalecer a industrialização no país.

No intervalo de 1964 a 1985, conhecido como período do Regime Militar, também houve um salto significativo no desenvolvimento da economia. Já se trata de um período contemporâneo, com um grande número de impostos diretos e indiretos. Período também marcado por diversas isenções fiscais a grandes grupos econômicos, subsídios a insumos industriais e produtos de consumo popular. Época de impostos compulsórios, que recaiam sobre automóveis e combustíveis. O modelo tributário vigente havia sido instituído pela Emenda Constitucional nº 18, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1966 e vigorou até a promulgação da Constituição de 1988.

Com a promulgação da Constituição de 1988, aos Estados e ao Distrito Federal foi dada a prerrogativa de instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Dessa forma, foi mantido o antigo ICM no novo ordenamento constitucional (inclusive com a previsão da Emenda Constitucional nº 23/83, que admitia a incidência do imposto sobre operações de importação do exterior), ao qual foram acrescentadas novas hipóteses de incidência (prestações de serviços de transporte intermunicipal e de comunicações) transformando-se o antigo "ICM" no atual "ICMS".

### 3.2 PANORAMA HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO

O propósito deste capítulo é apresentar um panorâmico histórico da legislação, ou seja, mencionar os principais diplomas legais que regem a matéria, começando pela derradeira normatização do Imposto sobre vendas e consignações – IVC, passando pelo surgimento do Imposto sobre circulação de mercadorias – ICM e culminando no ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Adentrar-se-á no interior da história legal do maior imposto de competência estadual, por uma das principais avenidas do tributo, a incidência em geral ou fato gerador, entrando em seguida na alameda da incidência sobre operações de importação, chegando finalmente à trilha da incidência sobre operações de importação efetuadas por pessoas físicas, com a transcrição dos dispositivos de cada diploma legal pertinentes a essas vias.

Este passeio histórico pela legislação será estruturado de maneira semelhante ao ordenamento jurídico mencionado na obra de Hugo Brito de Machado. Tal ordenamento está assim hierarquizado:

- a) as normas da Constituição Federal pertinentes à tributação;
- b) as leis complementares que versem sobre matéria tributária;
- c) os convênios interestaduais;
- d) as leis ordinárias;
- e) os regulamentos;

f) as normas complementares (nos termos do art. 100 do CTN, são normas complementares: os atos normativos, as decisões administrativas, as práticas reiteradas e os convênios). (MACHADO, 1999, p. 12).

Como se observa na hierarquização mencionada acima, no topo encontra-se a CF, e assim não poderia deixar de ser, pois como assevera Celso Bastos “a Constituição é o marco a partir do qual erige-se a ordem jurídica.” (MELO, 1995, p. 93).

O intento é trazer à tona a legislação que trata do maior imposto estadual, na ordem IVC => ICM => ICMS, estabelecendo uma estratificação em níveis, constituídos da seguinte forma: Constituição Federal, Regulamentação da Constituição Federal, Constituição Estadual, Instituição Estadual do Imposto, Regulamentação Estadual do Imposto, Normas Complementares.

Do comparativo com o ordenamento de Hugo Brito de Machado, depreende-se que a Constituição Federal, situada no topo desta hierarquização, é o primeiro nível do panorama histórico legislativo, a norma suprema da ordem jurídica, a base que sustenta todo o sistema tributário nacional.

Mas esta norma suprema prescreve em si mesma uma regulamentação, surgindo daí o segundo nível, que se denomina Regulamentação da Constituição Federal, e que no paralelo com o ordenamento de Hugo Brito de Machado pode ser comparado como as leis complementares e convênios interestaduais. Porém, tenha-se presente que esta regulamentação nem sempre foi exercida por estas duas classes de diploma legal, o próprio código tributário foi estabelecido por uma lei, a Lei nº5.172/66.

Tratando-se de um imposto de competência dos estados, decorre na sequência a legislação a nível estadual. Porém, como os estados possuem suas

constituições, obviamente as regras jurídicas tributárias devem começar por suas cartas magnas. Contudo, as constituições estaduais são bastante econômicas no tratamento jurídico tributário dos impostos estaduais, tanto é assim que Hugo Brito de Machado se quer as mencionou em sua hierarquização anteriormente destacada. Neste panorama histórico as constituições estaduais serão consideradas como um terceiro nível de legislação, que se chama de Constituição Estadual.

Promulgadas as constituições estaduais sob o abrigo da Carta Máxima, os estados editam as leis estaduais que instituem os respectivos impostos de competência estadual. No panorama estas leis ocupam um quarto nível, o qual intitula-se de Instituição Estadual do Imposto. No paralelo com o ordenamento de Hugo Brito de Machado são identificadas com as leis ordinárias.

As leis que instituem os impostos estaduais geram a necessidade de uma nova classe de legislação para regulamentá-las. Esta nova classe é classificada como sendo o quinto nível deste panorama, o qual se denomina de Regulamentação Estadual do Imposto e paralelamente à classificação de Hugo Brito de Machado identifica-se com os regulamentos. A própria palavra regulamento é auto-explicativa, pois trata da regulamentação de algo, no caso, as leis estaduais que instituíram os impostos estaduais. Os regulamentos são instituídos através de decretos.

No conjunto global da legislação pode-se estabelecer um sexto nível de legislação, o qual comparando-se ao ordenamento estabelecido por Hugo Brito de Machado enquadra-se como sendo a classe das normas complementares, que na forma do art. 100 do CTN são os atos normativos, as decisões administrativas, as práticas reiteradas e os convênios, chamados de Normas Complementares.

Assim, norteados pela hierarquização expressa no ordenamento jurídico estabelecido por Hugo Brito de Machado e tendo por base o estabelecimento desta estrutura legislativa em níveis, é que se desenha o panorama histórico da legislação.

Neste panorama histórico, em cada um dos níveis da hierarquização, inicia-se da derradeira legislação que tratou do IVC ao surgimento do ICM e ICMS, retratando no início a incidência do imposto em geral, depois estreitando pela incidência do referido imposto sobre a importação em geral, e finalmente restringindo-se à tributação das operações de importação efetuadas por pessoas físicas. Inicia-se, pois, o panorama histórico legislativo pelo primeiro nível.

### 3.2.1 Constituição Federal

Sendo a Constituição Federal o alicerce de todo o sistema jurídico e o primeiro nível de nosso panorama histórico legislativo, conforme já mencionado, é com ela que dá início ao desenho do panorama que se pretende retratar.

#### a. Constituição Federal de 1946, de 18 de setembro de 1946

O ponto de partida é a Constituição de 1946, pois foi nela que constou o Imposto Sobre Vendas e Consignações - IVC, no limiar extremo de sua existência, estando a previsão de sua incidência editada da seguinte forma:

Art 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre:

.....

IV - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor,



conforme o definir a lei estadual; (D.O.U. de 19.9.1946, p.1 - Republicado D.O.U. de 25.9.1946- [www.presidencia.gov.br/legislação](http://www.presidencia.gov.br/legislação)).

Constata-se, ainda na existência do IVC, que os comerciantes, produtores e industriais eram os contribuintes, pois eram tributadas as operações de vendas e consignações efetuadas por eles, porém note-se a preocupação do legislador constitucional com o pequeno produtor que tem sua primeira operação isenta, reportando-se à lei estadual para definição da situação.

Assim permaneceu o IVC até o surgimento do ICM para substituí-lo, através da Emenda Constitucional abaixo tratada.

b. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965

Foi pela Emenda Constitucional nº18/65 que o ICM passou a figurar na Constituição de 1946, com redação nos seguintes termos: “Art 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.” (D.O.U. de 06.12.1965 - [www.presidencia.gov.br/utilidadepublica/legislaçãobrasileira](http://www.presidencia.gov.br/utilidadepublica/legislaçãobrasileira)).

Assim, com a criação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, que passou a chamar-se ICM, restou sepultado o IVC, passando a figurar no cenário constitucional o imposto como ICM.

Na verdade, os fatos que eram tributados pelo IVC, vendas e consignações, continuaram a ser tributados pelo ICM, só que agora na circulação da mercadoria; com isto houve uma amplidão na aplicação do novo imposto. Porém os contribuintes continuaram a serem os comerciantes, industriais e produtores.

Deste modo, o ICM passou a constar do texto constitucional através desta Emenda Constitucional e permaneceu nas Constituições e Emendas Constitucionais que se seguiram, sofrendo constantes alterações. Assim ocorreu na Constituição de 1967, conforme se verifica abaixo.

c. Constituição Federal de 1967, de 24 de janeiro de 1967

Com a promulgação da Constituição de 1967, o recém criado ICM foi mantido com a seguinte redação:

Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

.....

II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

.....

§ 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior. (D.O.U. de 20.10.1967, p. 1 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)).

Esta Constituição manteve a linha mestra estabelecida na criação ICM, porém incluiu lubrificantes e combustíveis líquidos e destacou o princípio da não cumulatividade e ainda a não incidência sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Mas não tardou para que a Constituição sofre-se novas e significativas alterações, ocorridas através da Emenda Constitucional sobre a qual são tecidas as próximas considerações.

d. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969

A Emenda Constitucional nº1/69 alterou de forma considerável a Constituição de 1967. Porém no que se refere ao maior imposto de competência estadual, o ICM, ficou mantida a normatização anterior, assim entendeu Marcelo Viana Salomão (SALOMÃO, 2000, p. 30), senão vejamos como ficou estabelecido:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....

II – operações relativas à circulação, realizadas por produtores, industriais, e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

.....

§ 4º Lei complementar poderá instituir, além das mencionadas no item II, outras categorias de contribuintes daquele imposto.”. (D.O.U. de 20.10.1969, p.8865 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)).

Destaca-se nesta Emenda a menção constitucional à possibilidade da Lei Complementar instituir categorias de contribuintes. É oportuno observar que até este momento não existia no texto constitucional qualquer alusão às importações, e muito menos quanto à incidência deste imposto nas operações de importação efetuadas por pessoa física. Somente no ano de 1983 é que o tema importação passou a

figurar no texto constitucional; a Emenda que se passa a tratar estreitou o caminho por onde estamos seguindo.

e. Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983

Foi a Emenda Constitucional nº 23/83 que primeiramente trouxe para o campo de incidência do então ICM, as operações de importação. Marcelo Viana Salomão conclui:

- a. A Emenda Constitucional nº23/83 foi o veículo introdutor do imposto de importação estadual (ICM na importação) no ordenamento positivo submisso ao Texto Constitucional anterior.
- b. A partir daí o ICM passou a incidir também sobre a importação de bens, desde que destinados a consumo ou ativo fixo das empresas. Aliás, a emenda explicitamente destacou que apenas os comerciantes, produtores e industriais poderiam figurar como sujeito passivo desta exação. (SALOMÃO, 2000, p.44).

O novo fato gerador estabelecido na mencionada Emenda Constitucional nº 23/83 foi assim redigido:

Art 1º - Os dispositivos da Constituição Federal abaixo enumerados, passam a vigorar com as seguintes alterações:

.....  
"Art. 23 - .....

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo

determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.

.....

11 - O imposto a que se refere o item II incidirá, também, sobre a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. (D.O.U. de 5.12.1983, p. 20465 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)).

Nesta Emenda, além do texto constitucional manter a preocupação com o princípio da não cumulatividade e reportar-se à lei complementar, observe-se que o item 11 estabelece como fato gerador a entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor e de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento; note-se que há menção apenas no que refere a estabelecimento e não há qualquer referência que se reporte às operações de importação efetuadas por pessoa física.

Por certo, neste percurso histórico legislativo houve diversas outras alterações no texto constitucional, porém estamos retratando apenas aquilo que é atingido pelo foco da questão. Deste modo é alcançado o ano de 1988, no qual ocorreu a promulgação de nova Constituição Federal.

#### f. Constituição Federal de 1988, de 5 de outubro de 1988

A Constituição de 1988 introduz significativas mudanças no mais significativo imposto estadual, passando inclusive a chamar-se ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de

serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, em vista da inclusão em seu campo de incidência dos serviços nele mencionados.

No que tange a incidência do ICMS, em especial nas operações de importação ficou assim estabelecido na Constituição de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

.....  
b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

.....  
§ 2º - O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

.....  
IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço. (D.O.U. de 5.10.1988, p. 1 anexo - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)).

Nota-se importantes alterações na redação dada pelo constituinte, evidenciando-se a retirada das expressões “estabelecimento comercial, industrial ou produtor” e a especificação sobre a que Estado cabe o imposto. Vale lembrar que até aqui ainda não é encontrado no texto constitucional qualquer menção sobre a pessoa física como devedora de ICMS em operações de importação que efetuar,

esta inclusão somente ocorreu com a Emenda Constitucional nº33/01, que é retratada abaixo.

g. Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001

É, finalmente, com esta Emenda Constitucional que aparece no texto constitucional, em princípio, de forma indubitável a incidência do ICMS sobre as operações de importação efetuadas por pessoa física. De sorte que a nova redação dada ao texto da alínea “a” do inciso IX do §2º do Art. 155 da Constituição de 1988, ficou assim estabelecida:

Art. 2o O art. 155 da Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 155.....  
§ 2º.....

IX - incidirá também:

a)sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.”. (D.O.U. de 12.12.2001, p. 1 -  
[www.presidencia.gov.br/legislação](http://www.presidencia.gov.br/legislação)).

Como foi dito, em princípio, parece indubitável que a questão da incidência do ICMS sobre as operações de importação efetuadas por pessoas físicas resta definitivamente resolvida, pois passou a constar no texto

supremo, fonte que embasa todo o ordenamento jurídico e tributário da Federação. Porém, se verá que ao levanta-se as polêmicas sobre a questão, constatar-se-á que ainda restam dúvidas e interpretações divergentes de juristas.

Com a citação desta Emenda, estende-se estar esgotado o tratamento constitucional no que se refere à questão do ICMS e as operações de importação efetuadas por pessoa física.

Como já colocado anteriormente, necessário se faz a regulamentação do texto constitucional. A própria Constituição de 1988 estabeleceu em seu Artigo 146 a regulamentação por lei complementar. Porém acrescentou no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, especificamente no parágrafo 8º do Artigo 34, a previsão de que se a referida lei não for editada no prazo de 60 dias da promulgação da Constituição, os Estados e o Distrito Federal poderão fixar normas para regular provisoriamente matérias tributárias através de Convênios. Assim, adentra-se no segundo nível do panorama histórico da legislação que se está compondo.

### 3.2.2 Regulamentação da Constituição Federal

Portanto, conforme se observa, a própria Constituição Federal estabelece sua regulamentação, em decorrência surge o segundo nível da legislação retratada no panorama histórico, que no paralelo com ordenamento estabelecido por Hugo Brito de Machado são as leis complementares e convênios interestaduais. Este nível trata-se de lei complementar, lei ordinária, decreto, decreto-lei emanados do poder



competente na esfera federal e convênios interestaduais que possuem força de regulamentação das normas estabelecidas na Constituição Federal.

Assim, inicia-se a identificação dos diplomas legais que regulamentam a Constituição Federal começando pela menção dos últimos diplomas que trataram do IVC. Neste nível de legislação, no tratamento do IVC destacam-se o Decreto Lei nº915 de 01 de dezembro de 1938 e também a Lei nºs 4.784 de 28 de setembro de 1965, esta definiu onde era devido o IVC, desta forma: “Art. 1º O Imposto sobre vendas e consignações, a que se refere o artigo 19, item II, da Constituição Federal, é devido no lugar onde se efetuar a operação de venda ou consignação.”. (D.O.U. de 30.9.1965, p. 10009 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)).

Porém, não tardou para ser promulgada a Emenda Constitucional nº18/65, criando o ICM que seria regulado pela Lei nº5.172/66.

#### a. Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro 1966 - Código Tributário Nacional

Com efeito, a Lei nº 5.172/66, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18/65, regulamentou o Sistema Tributário Nacional. Esta Lei posteriormente, através do Ato Complementar nº 36 de 13 de março de 1967, passou a ser denominada de Código Tributário Nacional, no qual originalmente o principal imposto estadual encontra-se tratado desta forma: “Art. 52. O impôsto, de competência dos Estados, sôbre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador a saída destas de estabelecimentos comercial, industrial ou produtor.”. (D.O.U. de 27.10.1966, p. 12452 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)).

O Ato Complementar nº 34 de 30 de janeiro de 1967 deu nova redação ao artigo 52 da Lei nº 5.172/66, redação esta que chama a atenção pela inclusão do Inciso II, senão observe-se:

Art. 52. O imposto, de competência dos Estados, sobre operações relativas a circulação de mercadorias tem como fato gerador:

.....

II - a entrada de mercadoria estrangeira em estabelecimento da empresa que houver realizado a importação, observado o disposto nos §§ 6º e 7º, do art. 58; (D.O.U. de 31.1.1967, p. 1305 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)).

Porém, o inciso II do art. 52 foi imediatamente revogado pelo Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967. Compreensível tal revogação uma vez que ainda não havia qualquer menção na Constituição Federal sobre a incidência do imposto estadual sobre as operações de importação.

No ano seguinte esta Lei veio a sofrer completa reestruturação no que tange ao ICM, através do Decreto Lei nº 406/68.

b. Decreto Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

Trata-se de um Decreto Lei destinado especificamente para tratar do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Sobre os Serviços de Qualquer Natureza. O Decreto Lei nº 406/68 tratou a questão do ICM de forma bastante ampla, e no que concerne ao comércio exterior, especificamente a importação foi tratada da seguinte forma:

Art 1º O impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

.....

II - a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento;

.....

§ 3º O imposto não incide:

I - Sobre a saída de produtos industrializados destinados ao exterior;

.....

§ 4º São isentas do imposto:

.....

IV - As entradas de mercadorias em estabelecimento do importador, quando importadas do exterior e destinadas à fabricação de peças, máquinas e equipamentos para o mercado interno como resultado de concorrência internacional com participação da indústria do país, contra pagamento com recursos provenientes de divisas conversíveis provenientes de financiamento a longo prazo de instituições financeiras internacionais ou entidades governamentais estrangeiras;

V - A entrada de mercadorias importadas do exterior quando destinadas à utilização como matéria-prima em processos de industrialização, em estabelecimento do importador, desde que a saída dos produtos industrializados resultantes fique efetivamente sujeita ao pagamento do imposto;

VI - A entrada de mercadorias cuja importação estiver isenta do imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros;

VII - A entrada, em estabelecimento do importador, de mercadorias importadas do exterior sob o regime de "draw back ";

.....

Art 2º A base de cálculo do imposto é:

.....

IV - No caso do inciso II do artigo 1º, a base de cálculo é o valor constante dos documentos de importação, convertido em cruzeiros à taxa cambial efetivamente aplicada em cada caso e acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e demais despesas aduaneiras efetivamente pagos. (D.O.U. de 31.12.1968, p. 11314 RET. 4.2.1969, p. 1164 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)).

O que chama a atenção é que este Decreto Lei, apesar de inexistir qualquer menção na Constituição de 1967, ele introduz na legislação brasileira a incidência do ICM na importação, na forma do inciso II do art. 1º, cujo dispositivo teve uma breve passagem pelo CTN através do Ato Complementar nº 34/67, tendo sido, como visto, imediatamente revogado pelo Ato Complementar nº 36/67.

Não cabe aqui um estudo desse Decreto Lei, sobre sua constitucionalidade ou não, no que tange à previsão de incidência do ICM sobre a importação, mas apenas o retrato da legislação regente de tal incidência.

Neste momento restou prevista legalmente a incidência do imposto sobre a entrada da mercadoria importada no estabelecimento do titular. Há que se destacar que o fato gerador ocorre na entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Porém, como se nota, ainda não há menção de importação por pessoa física, e tampouco incluiu a entrada de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento.

O que se constata é que a questão da incidência do ICM sobre operações de importação de mercadorias estava prevista no Decreto Lei nº 406/68 e somente passou a constar no texto constitucional a partir da Emenda Constitucional nº 23/83. É a partir desta mesma Emenda que os bens importados, destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento, passaram a integrar o campo de incidência do ICM.

Destaque-se, ainda, que apesar da Emenda Constitucional nº 23/83 apresentar fatos novos, não houve acompanhamento da legislação regulamentadora da constituição no sentido de adequar-se à nova norma constitucional.

Não obstante existir no Decreto Lei nº 406/68 a preocupação com a isenção de operações de importação, existe o destaque de algumas isenções. Essas isenções passaram posteriormente para a Lei Complementar nº 04/69, porém não cabe neste momento tratamento mais específico deste diploma legal, mesmo porque tal assunto passou a ser tratado nos convênios interestaduais.

Observe-se na Lei Complementar abaixo a questão dos convênios.

c. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975

Não obstante a previsão de realização de convênios já estar inserida na Lei nº 5172/66, mais especificamente em seu Artigo 213, é oportuno salientar nesta cronologia da regulamentação constitucional do ICM, a edição da Lei Complementar nº 24/75, que passou aos convênios o poder de legislar sobre diversos aspectos do ICM e estabeleceu também diversas normas de funcionamento desses convênios. Senão atente-se para alguns quesitos tratados pela referida lei:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.  
(D.O.U. de 09/01/1975, p. 345 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)).

Os convênios passaram a ter considerável importância na normatização do imposto estadual e na jurisprudência a respeito da aplicação das normas constitucionais referente ao ICM.

Esta situação de avanço nos limites constitucionais por parte da legislação derivada que tratou da regulamentação constitucional, perdurou até a promulgação da Constituição de 1988. Por esta Carta Magna foram introduzidas consideráveis alterações no principal imposto estadual.

No que tange a sua própria regulamentação, no capítulo ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias constou da seguinte forma:

Art. 34.....

§ 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

.....

§ 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

.....

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria. (D.O.U. de 5.10.1988, p.1 Anexo - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)).

Vencido o prazo de sessenta dias, nenhuma lei complementar foi editada para atender a regulamentação da Constituição de 1988, assim os Estados e o Distrito Federal, fizeram uso do dispositivo constante no §8º acima citado e celebraram o Convênio nº 66/88 nos termos da Lei Complementar nº 24/75.

d. Convênio nº 66, de 16 de dezembro de 1988

Conforme asseverado, esse Convênio foi celebrado em vista da não edição de lei para regulamentar a constituição recém promulgada, nele constando o seguinte :

Cláusula primeira: Ficam aprovadas as normas constantes do Anexo único, destinadas a regular provisoriamente a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

.....

**ANEXO ÚNICO AO CONVÊNIO ICM 66/88**

.....

**Do Fato Gerador**

Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de

Comunicação - ICMS, de competência dos Estados, tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único O imposto incide também sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda que se trate de bem destinado a consumo ou a ativo fixo do estabelecimento, assim, como sobre o serviço prestado no exterior.

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

I - na entrada no estabelecimento destinatário ou no recebimento pelo importador de mercadoria ou bem, importados do exterior;

.....

Art. 4º A base de cálculo do imposto é:

I - na hipótese do inciso I do artigo 2º, o valor constante do documento de importação, acrescido do valor dos Impostos de Importação, sobre Produtos Industrializados e sobre Operações de Câmbio e de despesas aduaneiras;

II - no caso do inciso IV do artigo 2º, o valor da operação, acrescido do valor dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

.....

Art. 21. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços descritas como fato gerador do imposto.

Parágrafo único. Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

I - o importador, o arrematante ou o adquirente, o produtor, o extrator, o industrial e o comerciante;

.....



Art. 27. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria:

.....

d) o do estabelecimento destinatário ou, na falta deste, o do domicílio do adquirente, quando importado do exterior ainda que se trate de bens destinados a consumo ou a ativo fixo do estabelecimento;

e) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria importada do exterior e apreendida; (D.O.U. nº 238 de 16.12.88).

Observa-se consideráveis alterações no texto deste Convênio em relação ao Decreto nº 406/68, em especial na determinação do contribuinte do ICMS - “qualquer pessoa, física ou jurídica,” - (Art.21), incluindo aí o -“importador”- (Inciso I) e o local de operação e definição do estabelecimento responsável -“o do estabelecimento destinatário ou, na falta deste, o do domicílio do adquirente” - (Art.27).

Após a promulgação da Constituição de 1988, por um considerável período as normas constitucionais foram “provisoriamente” regulamentadas pelo Convênio nº 66/88, tendo sido regulamentada efetivamente com a Lei Complementar nº 87/96.

e. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996

Com este diploma legal, diversas questões relativas ao ICMS, que não cabem aqui tratamento, ficaram resolvidas. Na parte que envolve nossa questão, o texto foi assim redigido:

Art. 1º. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º. O imposto incide sobre:

.....

§ 1º. O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

.....

Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

I - importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; (D.O.U. de 16.9.1996, p. 18261 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)).

Com a promulgação desta Lei Complementar restou regulamentado o texto constitucional de 1988. Observe-se que no estabelecimento da incidência do imposto sobre importações, Art.2º, §1º, Inciso I, a Lei Complementar inclui os termos “por pessoa física ou jurídica”. Note-se que pela primeira vez, em lei propriamente, aparece como contribuinte do ICMS, a pessoa física que efetuar importações.

É notória a ênfase dada pelo legislador, no sentido de incluir no campo de incidência do ICMS, as operações de importação efetuadas por pessoas físicas e considerar como contribuinte deste imposto, as pessoas físicas que efetuarem operações de importação.

Porém, novamente a legislação derivada que regulamentou o texto constitucional, avançou o limite da norma suprema, gerando entendimentos diferentes sobre as intenções do legislador constitucional.

Esta situação perdurou até a edição da Emenda Constitucional nº 33/01. Neste texto há menção expressa da incidência do ICMS sobre as operações de importação efetuadas por pessoa física, conforme texto já retratado no capítulo 3.2.1 alínea g, estando assim, aparentemente, resolvida a questão.

Reforçando a resolução da questão, recentemente foi editada a Lei Complementar nº 114/02, que alterou a Lei Complementar nº 87/96, e regulamentou a Emenda Constitucional nº 33/01.

f. Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002

Observem-se, pois, as alterações efetuadas:

Art. 1º A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 2º .....

§ 1º .....

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

.....  
"Art. 4º .....

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

.....  
III - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

(D.O.U. de 17.12.2002, p 2 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)).

Com a regulamentação da Emenda nº 33/01, através desta Lei Complementar está sacramentada em termos legais, a incidência do ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoas física.

Está assim, desenhado o panorama histórico legislativo em nível constitucional e respectiva regulamentação, deste modo, adentra-se agora na legislação específica editada pelos Estados membros concernente ao maior imposto de competência estadual.

Conforme já mencionado as Constituições Estaduais não aparecem no ordenamento estabelecido por Hugo Brito de Machado, porém é oportuno mencionar o tratamento dado pela Constituição do Estado do Paraná às matérias tributárias. É

o estabelecimento de um terceiro nível na estrutura global da legislação tributária que se denomina Constituição Estadual.

### 3.2.3 Constituição Estadual

As Constituições do Estado do Paraná trataram as matérias tributárias em geral de forma bastante sintética. Especificamente sobre a questão da importação não há qualquer menção. De modo geral, como não podia deixar de ser, reportam-se à Constituição Federal, fazendo menção à obediência às normas do sistema tributário nacional, senão observe-se.

a. Constituição Estadual de 1967, alterada pela Emenda Constitucional, nº 3 de 29 de maio de 1971

A Emenda Constitucional nº 3/71 deu nova redação à Constituição Paranaense de 1967, desta feita tratou as matérias tributárias assim:

#### CAPÍTULO II

##### Das Competências Locais

.....

Art. 6º. Observadas as normas do sistema tributário nacional, compete ao Estado e aos Municípios arrecadar:

I - impostos previstos na Constituição Federal;

II - taxas, arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuição de melhoria arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado. (Constituição do Estado do Paraná de 1967, 1982, p.8).

Após a Emenda nº 3/71, a Constituição Paranaense veio a sofrer mudanças consideráveis com a promulgação da Constituição de 1988, resultado da adequação da Carta Magna Paranaense à nova Carta Magna Brasileira promulgada no ano de 1988.

b. Constituição Estadual de 1989, de 5 de outubro de 1989

A Constituição Paranaense de 1989 seguiu a linha da constituição anterior, tratando as matérias tributárias também de forma simplificada, o constituinte paranaense redigiu sua nova Constituição da seguinte forma:

TÍTULO IV

DOS TRIBUTOS E DOS ORÇAMENTOS

CAPÍTULO I

DA TRIBUTAÇÃO

Art. 129. Compete ao Estado instituir:

I - impostos previstos na Constituição Federal;

direitos, deveres, prerrogativas, atribuições e carreiras de seus membros.

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas;

IV - contribuição social, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Art. 130. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica estadual ou municipal que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, da Constituição Federal.

Art. 131. O Estado poderá celebrar convênio com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para dispor sobre matérias tributárias. (Constituição do Estado do Paraná de 1989, 1989, p. 66).

Cabe salientar no texto da Constituição Estadual a competência do Estado, Art. 129 inciso I, para instituir os impostos previstos na Constituição Federal, entre os quais, como já citado anteriormente, está o ICMS, imposto cuja arrecadação é responsável pelo maior volume de recursos consumidos pelo erário estadual.

Caberá, portanto, ao Estado Paranaense, através do correspondente poder competente, instituir o ICMS através de Lei, tendo sempre por alicerce a Constituição Federal e legislação regulamentar. A própria Constituição de 1988 estabeleceu a edição das leis estaduais para aplicação do sistema tributário nela previsto, nestes termos:

Art. 34. ....

§ 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º - As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º. (D.O.U. de 5.10.1988, p.1 anexo - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)).

É importante ressaltar ainda o contido no Art. 131 da Constituição Estadual, que trata da possibilidade de celebração de convênios com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios sobre matérias tributárias por parte do Estado do Paraná.

E por fim, observe-se que as diversas Constituições que o Estado do Paraná já teve, todas elas trataram a matéria tributária de forma genérica, e por consequência a questão da incidência sobre as importações do imposto que está se tratando, não é mencionado.

Acredita-se que o constituinte paranaense julgou desnecessário um tratamento mais detalhado na matéria tributária de competência estadual, uma vez que já estava bem detalhado na Constituição Federal e largamente na legislação regulamentadora, não obstante, posteriormente seriam editadas as leis estaduais que instituiriam os diversos tributos estaduais.

É com o retrospecto das leis estaduais que tratam de matéria tributária de competência estadual, que se inicia outro nível da estratificação estabelecida no panorama histórico, ao qual se chama de Instituição do Imposto Estadual.

Trata-se de um quanto nível que comparado ao ordenamento jurídico estabelecido por Hugo Brito de Machado, se enquadra nas leis ordinárias; na realidade são as leis estaduais que instituem os impostos de competência estadual.

#### 3.2.4 Instituição estadual do imposto



Seguindo o retrospecto até aqui adotado, em relação ao IVC o diploma que se destaca neste nível é o Decreto Lei nº 650/47. É um dos principais e derradeiros diplomas legais estaduais que tratou do imposto sobre vendas e consignações.

a. Decreto Lei nº 650, de 20 de junho de 1947

Neste Decreto Lei a incidência do IVC, imposto antecessor do ICM, estava assim redigida:

Art. 1º - O imposto de vendas e consignações que incide sobre as operações e transações comerciais, efetuadas no território do Estado, por comerciantes, produtores e industriais, constante do capítulo I, art. 18, nº IV da Constituição Federal, será devido sempre que se realizar qualquer destas operações ou transações semelhantes, sem distinção da origem, destino, e espécie dos produtos ou serviços e arrecadar-se-á em selo especial de conformidade com este Decreto-Lei. (LEGISLAÇÃO FISCAL DO PARANÁ, 1962, p. 1).

Após incontáveis alterações o Decreto Lei nº 650/47 foi substituído pela Lei Estadual nº 5.463/66, editada em função da criação do ICM pela Emenda Constitucional nº 18/65, cuja regulamentação foi efetivada pela Lei nº 5.172/66 (CTN). A seguir explana-se como foi primeiramente tratado o novo imposto, o ICM.

b. Lei Estadual nº 5.463, de 31 de dezembro de 1966

Foi a Lei nº 5.463/66 que pela primeira vez instituiu o ICM a nível estadual e definiu o fato gerador do mencionado imposto da seguinte forma: “Art. 1º - O imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) tem como fato gerador a saída destas de estabelecimento comercial, industrial ou produtor.” (COLETÂNEA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL, 1973, p.9).

Dessa forma estava implantado no Estado do Paraná o ICM. Porém, seguindo a linha da legislação superior, nada constou sobre a questão da incidência do ICM em operações de importação, e tão pouco mencionou essas operações quando efetuadas por pessoas físicas.

Contudo, algum tempo depois, no cenário federal era promulgada a Constituição de 1967, e em 1968 era editado o Decreto nº 406/68, e na seqüência, era aprovada a Emenda Constitucional nº 1/69. Em vista de tantas edições de novos diplomas legais a nível federal, não tardou a necessidade de reescrever a lei instituidora do ICM, o que veio a ser feito com a edição da Lei nº 6.364/72.

#### c. Lei Estadual nº 6.364, de 29 de dezembro de 1972

Como se observa, foi ao final do ano de 1972 que ocorreu a edição da Lei Estadual nº 6.364 que reinstituiu o ICM do Estado do Paraná.

Interessa mostrar aqui, que foi a partir desta lei que passou a constar na legislação estadual, a previsão de incidência do ICM sobre operações de importação. Observe-se abaixo como ficou registrada na mencionada lei, a questão da incidência do imposto, o fato gerador do ICM sobre as importações:

Art. 2º - O ICM tem, como fato gerador:

.....

II – a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, decorrente de operação realizada pelo titular do estabelecimento de mercadorias;

- a) – importadas do exterior;
- b) – importadas e apreendidas, arrematadas em leilão ou adquiridas em concorrência promovida pelo poder público; (D.O.E. de 29.12.1972).

Note-se que restou prevista na legislação estadual a incidência do ICM sobre a importação de mercadorias e inclusive bens, porém não há menção de operação realizada por pessoa física, mas sim de operação realizada pelo titular do estabelecimento.

Saliente-se que à época da edição desta lei, não havia previsão constitucional para o ICM incidir sobre operações de importação, porém tal previsão estava contida no Decreto Lei nº 406, conforme visto anteriormente.

A Lei nº 6.364/72 sofreu diversas alterações, porém, é de se mencionar apenas a Lei abaixo, por tratar da matéria pertinente à questão de importação.

d. Lei Estadual nº 7.816, de 29 de dezembro de 1983

Na realidade esta Lei introduz o inciso IV ao Art. 2º da Lei nº 6.364/72, concernente à importação de bens, vigorando desta maneira:

Art. 1º- A Lei nº 6364, de 29 de dezembro de 1972, modificada pelas leis adiante mencionadas, passa a vigorar com as seguintes alterações:

I – O inciso IV, do artigo 2º, passa a vigor com a seguinte redação:

Art.2º - .....

IV – a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, decorrente de operação realizada por seu titular, de bens importados do exterior, destinados a consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento. (D.O.E. de 30.12.1983).

Com a introdução deste novo dispositivo restou constante na Lei Estadual a incidência de ICM sobre a importação de bens importados do exterior, destinados a consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento.

É de se lembrar que somente no mês de dezembro de 1983, mês de edição desta lei, era editada a Emenda Constitucional nº 23/83, que introduziu no contexto constitucional a incidência do ICM sobre importação de mercadorias e de bens para consumo ou ativo fixo.

A Lei Estadual veio a sofrer consideráveis alterações no ano de 1989, com a Lei nº 8.933/89 que passa a ser tratada.

e. Lei Estadual nº 8.933, de 26 de janeiro de 1989

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 uma nova lei de instituição do maior imposto estadual, agora denominado ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, emanou do Poder Legislativo do Estado do Paraná, a Lei nº 8.933/89.

Alterações sensíveis ocorreram nas normas que regiam o referido imposto. No que se refere à questão da incidência do ICMS sobre operações de importação, assim ficou estabelecido:

Art. 1º - Esta Lei institui, com base na alínea b do inciso I, do art. 155 da Constituição Federal, o imposto sobre operações relativas à circulação de

mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

## CAPÍTULO I

### DO FATO GERADOR

Art. 2º O ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, exceto os serviços prestados pelo rádio e pela televisão, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. O imposto incide também sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a uso, consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como o serviço prestado no exterior.

Art. 3º Ocorre o fato gerador do imposto:

I - na entrada no estabelecimento destinatário de mercadoria ou bem importados do exterior;

.....  
IV - na entrada decorrente de aquisição, em licitação promovida pelo Poder Público, de mercadoria ou bem importados e apreendidos; (D.O.E de 26.01.89).

O que se observa é que a nova lei, no que se refere à incidência do imposto na importação, manteve o mesmo preceito, alterando apenas a forma de redação; porém definiu o momento da ocorrência do fato gerador. Entretanto, o inciso I do Art. 3º desta lei veio a sofrer pequena alteração pela lei abaixo mencionada.

f. Lei Estadual nº 9.884, de 26 de dezembro de 1991

A nova redação dada ao inciso I do Art. 3º da Lei nº 8.933/89, pelo art. 1º, alteração 1ª, da Lei nº 9.884/91, ficou desta maneira: “I - na entrada no estabelecimento destinatário ou no recebimento pelo importador de mercadoria ou bem, importados do exterior;”. (FOLIO, Leis, 2002).

Com esta nova redação o fato gerador ocorre também no recebimento da mercadoria ou bem importado, e não apenas na entrada do estabelecimento destinatário. Esta alteração é importante, pois vai determinar o momento em que deve ser feito o recolhimento do imposto devido.

Na seqüência a Lei Estadual foi reeditada através da edição de Lei nº 11.580/96, que ora se passa a considerar.

g. Lei Estadual nº 11.580, de 14 de novembro de 1996

Esta Lei nº 11.580 tratou de maneira mais didática a questão do ICMS. Trata primeiramente da incidência, Capítulo I, Art. 2º, e depois da determinação do momento do fato gerador, Capítulo III, Art. 5º. Retrata-se abaixo como ficou a redação nesta Lei, a incidência e fato gerador do ICMS sobre operações de importação:

Art. 1º Esta Lei dispõe quanto ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior - ICMS, instituído pela Lei n. 8.933, de 26 de janeiro de 1989, com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996.

## CAPÍTULO I

### DA INCIDÊNCIA

Art. 2º O imposto incide sobre:

.....

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

.....

## CAPÍTULO III

### DO FATO GERADOR

Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

.....

IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

.....

XI - da aquisição em licitação pública de bens ou mercadorias importados do exterior apreendidos ou abandonados;

.....

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário. (D.O.E nº 4885 de 14.11.96 - [www.pr.gov.br/casacivil/legislacao](http://www.pr.gov.br/casacivil/legislacao) - FOLIO, Leis, 2002).

Observe-se que com a edição desta Lei, houve um passo a frente na questão ora estudada; este avanço foi a inclusão da expressão “por pessoa física ou

jurídica”, no Art. 2º, § 1º, Inciso I, que trata da incidência do imposto sobre a mercadoria importada ou mesmo bem destinado ao consumo ou ativo permanente.

Nota-se ainda, uma alteração considerável quanto ao momento da ocorrência do fato gerador; enquanto aquela, a Lei nº 8.933/89, estabelece que ocorre na “entrada do estabelecimento destinatário ou recebimento pelo importador...”, esta, a Lei nº 11.580/96, determina que é no momento “do desembaraço aduaneiro...”.

Ademais, saliente-se que esta Lei, no Art. 5º, § 2º, estabelece normas específicas para a liberação das mercadorias ou bens importados.

Não obstante, é necessário mencionar neste momento a Lei Estadual nº 14.050 de 14.05.03, que atualizou a Lei nº 11.580/96 introduzindo as alterações implementadas pela Lei Complementar nº 114/02.

h. Lei Estadual nº 14.050, de 14 de maio de 2003

Deste modo, entre outras alterações, o Art. 2º, § 1º, inciso I e o Art. 5º, incisos IX, XI e § 2º da Lei Estadual nº 11.580/96, passaram a vigorar da seguinte forma, acrescentando ainda o § 5º ao Art. 5º:

Alteração 1ª O inciso I do § 1º do art. 2º passa a vigorar com a seguinte redação:

"I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (Lei Complementar nº. 114/02);"

Alteração 2ª Os incisos IX e XI do art. 5º passam a vigorar com a seguinte redação, acrescentando-se o § 5º:



"IX - do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior (Lei Complementar nº. 114/02);

.....

XI - da aquisição em licitação pública de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados (Lei Complementar nº. 114/02);

.....

§ 5º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto (Lei Complementar nº. 114/02). (D.O.E nº 6476 de 14.05.2003 - [www.fazenda.pr.gov.br/legislação\\_tributária\\_online/leis\\_-\\_icms](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação_tributária_online/leis_-_icms))

Oportuno acrescentar que a Lei nº 14.050/03 publicada em 14.05.2003, produziu seus efeitos a partir de 17.12.2002, dia seguinte à edição da Lei Complementar nº 114/2002.

Deste modo resta concluído o retrospecto da legislação deste nível do panorama histórico, passando então para a regulamentação das leis que instituíram e alteraram o maior imposto estadual ao longo de sua trajetória.

### 3.2.5 Regulamentação estadual do imposto

Trata-se aqui do quinto nível do panorama histórico que se está compondo e nele retratar-se-á a regulamentação das leis estaduais através, principalmente, dos decretos que instituíram os regulamentos do ICMS no Estado do Paraná.

No período final do IVC, em que as normas do imposto estavam contidas no Decreto Lei nº 650/47, destacaram-se na regulamentação do referido imposto, as Portarias; foram inúmeras portarias que detalharam as normas do IVC, contudo, não cabe aqui retratá-las, mesmo porque não se falava na época em tributar importações.

Porém, com a implantação do ICM, a própria Lei Estadual nº 5.463/66, previa que muitas regulamentações deveriam ser estabelecidas através de Instruções.

Não obstante, após a edição do Decreto Federal nº 406/68, foi editado o Decreto Estadual nº 14.082/69.

a. Decreto Estadual nº 14.082, de 31 de janeiro de 1969

Este Decreto introduz em âmbito estadual os dispositivos constantes no Decreto nº 406/68, deste modo as operações de importação passam a ser fato gerador do ICM, pela seguinte redação:

Art. 1º - O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fatos geradores:

.....

II – a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento; (COLETÂNEA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL, 1973, p.96).

Este decreto contempla também as isenções de mercadorias importadas, constantes no mencionado decreto federal.

Cabe salientar que os dispositivos introduzidos por este decreto estadual ainda não constavam na Lei Estadual nº 5.463/66, que implantou o ICM; somente com a Lei Estadual nº 6.364/72 é que esses dispositivos constaram na lei estadual de instituição do ICM.

Com a edição da Lei nº 6.364/72 todas as disposições em contrário foram revogadas, passando a regulamentação da lei a ser efetuada através de Instruções editadas pela Secretaria de Estado das Finanças do Paraná, hoje com denominação de Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná.

Assim, os convênios Interestaduais eram aprovados através de decretos em âmbito estadual e levados à prática por meio de instruções.

#### b. As Instruções

Entre as inúmeras instruções emitidas, é de se destacar algumas mais importantes e outras, também importantes, relativas às operações que envolvem importações, conforme pode ser constatado na seqüência:

- Instrução SEFI nº 419/74, trata de regime especial para mercadoria importada entrepostada.
- Instrução SEFI nº 466/75, trata de saídas de mercadorias importadas, vinculadas à política de abastecimento do Governo Federal.
- Instrução SEFI nº 535/76, tratava das diversas isenções em vigor no período. No item 10, 11, 12 e 13 estava prevista a isenção do ICM sobre a entrada de mercadorias importadas em alguns casos específicos.
- Instrução SEFI nº 536/76, trata de bens de capital importados.

- Instrução SEFI nº 571/77, trata de dilação de prazo de pagamento em importação realizada pelo titular do estabelecimento.
- Instrução SEFI nº 660/80, trata da dívida ativa estadual.
- Instrução SEFI nº 727/81, trata da remissão de débitos decorrente de importação de bens.
- Instrução SEFI nº 750/82, trata do diferimento do ICM.

Pender-se-ia mencionar diversas outras instruções não menos interessantes, porém não cabe tal propósito neste momento.

Foi deste modo que o ICM foi sendo normatizado até a Constituição Federal de 1988, quando então foram reunidas todas aquelas instruções, somadas a outras alterações advindas da nova constituição, em um único decreto estadual, que passou a ser chamado de Regulamento do ICMS.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi instituída a Lei Estadual nº 8.933/89, já mencionada anteriormente, que instituiu o ampliado imposto estadual, passando a chamar-se ICMS. A partir de então a regulamentação passou a ser feita através de decretos.

#### c. Os primeiros decretos regulamentadores

Diversos decretos foram editados, buscando reunir a matéria necessária à regulamentação da nova lei estadual. Destacam-se, neste rol de diplomas, os Decretos Estaduais nºs 4.785/89, 4.874/89, 5.012/89 e 6.666/90.

Porém, em função da grande quantidade de decretos, o que dificultava sobremaneira o manuseio da legislação, urgia a necessidade de reuni-los em um

único diploma regulamentador, um regulamento. Isto ocorreu em 1992 quando efetivamente consolidou-se o Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, através do decreto abaixo mencionado.

d. Decreto Estadual nº 1.966, de 22 de dezembro de 1992 - RICMS 1992

O que se constata neste regulamento, no que tange à questão estudada, é um retrato do que consta na Lei nº 8.933/89, com a redação do art.3º, inciso I dada pela Lei nº 9.884/91. Retratam-se abaixo dispositivos pertinentes do mencionado decreto:

Art. 1º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, de que trata a Lei 8.933, de 26 de janeiro de 1989, será regido pelas disposições contidas neste Regulamento.

## TÍTULO I

### DAS DISPOSIÇÕES BÁSICAS

#### CAPÍTULO I

##### DO FATO GERADOR

Art. 2º O ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, exceto os serviços prestados pelo rádio e pela televisão, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (Lei 8.933/89, art. 2º).

Parágrafo único. O imposto incide também sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a uso, consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como o serviço prestado no exterior.

Art. 3º Ocorre o fato gerador do imposto (Lei 8.933/89, art. 3º):

I - na entrada no estabelecimento destinatário ou no recebimento pelo importador de mercadoria ou bem, importados do exterior;

.....

IV - na entrada decorrente de aquisição, em licitação promovida pelo poder público, de mercadoria ou bem importados e apreendidos; (FOLIO, Regulamento/1992, 2002).

Observe-se que o próprio Regulamento menciona a Lei nº 8.933/89, o que deixa claro a regulamentação que está efetuando, ademais, os dispositivos citados acima, são um retrato do que consta na mencionada Lei. Entretanto, algum tempo depois, novo decreto foi editado e com ele a reedição do regulamento estadual do ICMS, senão observe-se.

e. Decreto Estadual nº 1.511, de 29 de dezembro de 1995 - RICMS 1995

O Decreto nº 1.511/95 revogou o Decreto nº 1.966/92 e com este o regulamento anterior, e instituiu novamente o regulamento do ICMS. Porém, no tange a questão tratada não houve qualquer alteração, assim desnecessário se faz o retrato do contido no novo regulamento.

Não obstante, um ano depois ocorre a edição de nova Lei Estadual do ICMS, a Lei nº 11.580/96, sendo então na seqüência, revogado o Regulamento atual e editado o Decreto nº 2.736/96, que reeditou o Regulamento do ICMS do Paraná, conforme adiante.

f. Decreto Estadual nº 2.736, de 05 de dezembro de 1996 - RICMS 1996

Com a instituição da Lei nº 11.580/96 houve a necessidade de nova regulamentação a qual foi efetuada com a instituição de novo regulamento através deste Decreto. Nele se constata que, com relação à questão abordada, ocorreu praticamente uma réplica da mencionada Lei, senão vejamos:

#### DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, de que trata a Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996, será regido pelas disposições contidas neste Regulamento.

#### TÍTULO I

#### DAS DISPOSIÇÕES BÁSICAS

#### CAPÍTULO I

#### DA INCIDÊNCIA

Art. 2º O imposto incide sobre (art. 2º da Lei 11.580/96):

.....  
§ 1º O imposto incide também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

#### ..... CAPÍTULO III

#### DO FATO GERADOR

Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (art. 5º da Lei 11.580/96):

.....

IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

.....

XI - da aquisição em licitação pública de bens ou mercadorias importados do exterior apreendidos ou abandonados;

.....

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, ressalvadas as hipóteses do art. 57, inciso VI, alínea "a", item 1, alínea "b", item 1, e §13. (FOLIO, Regulamento/1996, 2002)

Observe-se que a diferença entre a Lei e o Regulamento reside apenas na redação final do § 2º; quando na Lei constava "..., salvo disposição em contrário" , no Regulamento essa disposição foi determinada da seguinte maneira "..., ressalvadas as hipóteses do art. 57, inciso VI, alínea "a", item 1, alínea "b", item 1, e § 13".

Saliente-se, a título de informação, que o mencionado § 2º teve nova redação dada pelo art. 1º, alteração 38ª, do Decreto nº 2.966/97, através do qual o referido dispositivo ficou assim redigido: "..., ressalvadas as hipóteses do art. 57, inciso VI, alínea "a" e § 13.". (FOLIO, Decretos, 2002).

Freqüentes eram as mudanças na legislação e não tardou uma nova edição do Regulamento através do Decreto nº 5.141/2001, conforme se vê.

g. Decreto Estadual nº 5.141, de 12 de dezembro de 2001 - RICMS 2001



Assim, em dezembro de 2001, através do Decreto nº 5.141/01, o Governo do Estado do Paraná aprova um novo regulamento do ICMS, visando unificar as inúmeras alterações sofridas pelo RICMS de 1996, porém novamente relativo à questão abordada não houve maiores alterações, mas apenas uma reestruturação nos dispositivos mencionados nas ressalvas no § 2º do Art. 5º, deste modo veja-se:

#### DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, de que trata a Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996, será regido pelas disposições contidas neste Regulamento.

#### TÍTULO I

#### DAS DISPOSIÇÕES BÁSICAS

#### CAPÍTULO I

#### DA INCIDÊNCIA

Art. 2º O imposto incide sobre (art. 2º da Lei n. 11.580/96):

.....

§ 1º O imposto incide também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

.....

#### DO FATO GERADOR

Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (art. 5º da Lei n. 11.580/96):

.....  
IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;  
.....

XI - da aquisição em licitação pública de bens ou mercadorias importados do exterior apreendidos ou abandonados;  
.....

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, ressalvadas as hipóteses da alínea "a" do inciso VI e do § 12 do Art.56. (D.O.E. de 13.12.2001 - [www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/regulamento ICMS](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação_tributária_on-line/regulamento_ICMS)).

Ocorre que foi promulgada a importante Emenda Constitucional nº 33/01, com significativas alterações na matéria ora tratada, gerando a necessidade de alteração do Regulamento do ICMS, tendo ocorrido através do decreto mencionado a seguir.

h. Decreto Estadual nº 5.375, de 28 de fevereiro de 2002

Destaca-se este Decreto por ter ele fundamental importância na questão estudada, uma vez que altera a redação do Inciso a, § 1º do Art. 2º do Regulamento do ICMS, acima mencionado, de forma a trazer para o seio daquele diploma a grande alteração implementada pela Emenda Constitucional nº 33/01, segue a nova redação dada pelo Decreto nº 5.375/02:

Art. 1º Ficam introduzidas no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n. 5.141, de 12 de dezembro de 2001, as seguintes alterações:

Alteração 27ª A alínea “a” do § 1º do art. 2º passa a vigorar com a seguinte redação:

“a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001; art. 24, § 3º, e art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal);” (D.O.E. de 01.03.2002 - [www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária/decretos e resoluções](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação_tributária/decretos_e_resoluções)).

i. Decreto Estadual nº 1.769, de 28 de agosto de 2003

E por fim cabe a menção do Decreto nº 1.769/03 que introduz novas alterações ao regulamento, entre as quais dos incisos IX e XI do Art. 5º, e acrescentando o § 6º, da seguinte forma:

Art. 1º Ficam introduzidas no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n. 5.141, de 12 de dezembro de 2001, as seguintes alterações:

Alteração 209ª Os incisos IX e XI do art. 5º passam a vigorar com a seguinte redação, acrescentando-se-lhe o § 6º:

“IX - do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior (Lei n. 14.050/03);

.....

XI - da aquisição em licitação pública de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados (Lei n. 14.050/03);

.....

§ 6º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto (Lei n. 14.050/03).”

.....

(D.O.E. de 28.08.2003 - [www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária/decretos e resoluções](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação_tributária/decretos_e_resoluções)).

Cabe salientar que essa alteração teve seu efeito retroagido à data de 17.12.2002, data para a qual foi retroagido o efeito da Lei Estadual nº 14.050/03 e que é o dia seguinte da edição da Lei Complementar nº 114/02.

Com o retrato desta importante alteração na legislação que rege a incidência do ICMS sobre as importações efetuadas por pessoas físicas, encerra-se este nível do panorama histórico legislativo da questão.

Percebe-se que muitas foram as mudanças implementadas até desabrochar no teor do dispositivo acima retratado, o qual parece inquestionável. Porém, ilude-se quem pensa que tal dispositivo conquistou a unanimidade dos juristas, pelo contrário, a polêmica em torno da questão continua.

Ora, a polêmica continua, porque nasceu atrelada à questão e existe sob diversos aspectos. Mais adiante serão tratados alguns pontos polêmicos que envolvem a questão da incidência do ICMS sobre as operações de importação e importação efetuadas por pessoa física.

Antes, porém, cabe destacar a existência do sexto nível no panorama histórico que se está retratando, que se denomina Normas Complementares, pois no paralelo de importância legislativa comparada ao ordenamento jurídico pregado por Hugo Brito de Machado, este nível pode ser equiparado às normas complementares

(nos termos do art. 100 do CTN, são normas complementares: os atos normativos, as decisões administrativas, as práticas reiteradas e os convênios).

### 3.2.6 Normas Complementares

Neste nível situa-se o grau mais simples da legislação, o ponto extremo da normatização teórica que orienta a prática dos atos do contribuinte, do cidadão e do próprio Estado como ente ativo na relação tributária.

Na esteira da metodologia adotada neste capítulo, retorna-se à época do IVC, do Decreto Lei Estadual nº 650/47, para registrar que o principal instrumento normativo usado era a Circular; assim ocorreu a edição de inúmeras circulares que objetivam estabelecer procedimentos, transmitir orientações, etc... sobre os mais diversos assuntos e setores do IVC, visando facilitar a prática dos atos tributários.

Com o surgimento do ICM, posteriormente ICMS, passaram a ser utilizadas as Normas de Procedimento Fiscal - NPF e Normas de Procedimentos Administrativos - NPA, também editadas em quantidades significativas.

É de se fazer menção ainda, neste nível, às consultas efetuadas à Comissão Consultiva da Secretaria de Estado da Fazenda que também são em número considerável.

#### a. Consultas

É oportuno citar algumas consultas que tratam diretamente do assunto em questão, tendo em vista serem elas a estreita interpretação da legislação vigente,

por parte do sujeito ativo da relação jurídica tributária. Retrata-se abaixo algumas consultas, primeiramente:

PROTOCOLO Nº 840.588-3/90-SPI

CONSULTA Nº: 232, de 07 de novembro de 1990.

SÚMULA: IMPORTAÇÃO DE BENS PARA O ATIVO FIXO. EMPRESA DO RAMO DA CONSTRUÇÃO CIVIL. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS.

CONSULENTE: MORO CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA.

RELATOR: PAULO MAINGUÉ NETO

A Consulente, empresa que tem como ramo de atividade a construção civil, tendo importado bens destinados ao seu ativo fixo consulta sobre a incidência do ICMS sobre tal operação.

Ao que respondemos.

Tem este setor consultivo entendido que para que haja a incidência do tributo estadual na importação é necessário que a operação tenha sido praticada por contribuintes do ICMS.

As empresas do ramo de construção civil são contribuintes do Imposto sobre Serviços Municipal e não do ICMS, apenas recolhendo este imposto ao Estado, quando vendem materiais produzidos fora do local da obra, circunstância que, por si só, não autoriza a que se enquadre todas as empresas do ramo da construção civil como contribuintes do Estado.

Face ao exposto, deve-se concluir que não sendo a consulente contribuinte a operação de importação por ela praticada não está sujeita a incidência do ICMS.

(FOLIO, Consultas, 2002).

Uma segunda consulta:

PROTOCOLO Nº 846.909-1/91-SPI

CONSULTA Nº: 119, de 08 de agosto de 1991.

SÚMULA: ICMS. IMPORTAÇÃO DO EXTERIOR. AUTOMÓVEL PARA USO PESSOAL DO IMPORTADOR. PESSOA FÍSICA.

CONSULENTE: NELSON PILAGALO.

RELATOR: HOMERO DE ARRUDA CORDOVA.

#### DA INDAGAÇÃO

Informa o interessado sua condição de pessoa física e que está importando veículo do exterior, para uso pessoal; antecipando sua opinião no sentido de que, face o disposto na Lei Estadual 8933/89, não deve recolher ICMS em virtude dessa aquisição. Indaga se está correto seu entendimento.

#### II DA RESPOSTA

SIM.

#### III FUNDAMENTOS

Mandamento a Constituição Federal, no art. 155, IX, que o ICMS “incidirá também sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento...”

E a Lei Orgânica do ICMS do Estado do Paraná, depois de repetir, no art. 2º, o retro citado dispositivo constitucional, estabelece:

“Art. 3º. Ocorre o fato gerador do imposto:

I - na entrada no estabelecimento destinatário de mercadoria ou bem importados do exterior”;

“Art. 26. Contribuinte do imposto é o produtor, extrator, gerador de energia, industrial, comerciante ou importador que promove a circulação de mercadorias...”.

Art. 34. ....

Parágrafo 3º - Estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, onde pessoas físicas ou jurídicas exercem suas atividades em caráter

temporário ou permanente, bem como o local onde se encontram armazenados produtos ou mercadorias, ainda que este local pertença a terceiros”.

As expressões “... ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento....” (CF, 155, § 2º, IX e Art. 2º da Lei 8933/89, e “... importador que promove a circulação de mercadorias...” (Lei 8933/89, Art. 26), efetivamente, excluem o consulente do pagamento do imposto, pois pessoa física ou natural tem domicílio e não “estabelecimento” e quem importa veículo para uso pessoal adquire bem estranho ao conceito de mercadorias, vale dizer, adquire bem sem fito mercantil, logo, não promove “circulação de mercadorias”. (FÓLIO, Consultas, 2002).

E ainda uma terceira consulta:

PROTOCOLO: 5.097.806-0

CONSULTA Nº: 002, de 25 de janeiro de 2002.

SÚMULA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. IMPORTAÇÃO DE BENS POR PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA NÃO-CONTRIBUINTE.

CONSULENTE: INSPETORIA GERAL DE FISCALIZAÇÃO.

RELATORA: SÔNIA BOZZA.

A Inspetoria Geral de Fiscalização, tendo em vista o disposto na Emenda Constitucional n.º 33, de 11 de dezembro de 2001, que alterou o artigo 155 da Constituição Federal, indaga qual o tratamento tributário a ser dado:

- a) às importações, no que tange ao cálculo do ICMS, de acordo com o contido na alínea “i” do inciso XII do § 2.º do art. 155;
- b) às importações de bens por pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto, conforme o disposto na alínea “a” do inciso IX do § 2.º do art. 155.

RESPOSTA



A Emenda Constitucional n.º 33, de 11 de dezembro de 2001, que introduziu alterações na Constituição Federal, adicionando a alínea “i” ao § 2.º, inciso XII, tratando sobre a importação do exterior, de bem, mercadoria ou serviço, estabelece que o montante do próprio imposto integre a base de cálculo do ICMS.

No Estado do Paraná, a Lei n.º 11.580/96, instituidora do ICMS, em seu art. 6.º, § 1.º, reproduzindo o contido na LC n.º 87/96, artigo 13, § 1.º, inciso I, determina que integra a base de cálculo do ICMS, o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Porém, não faz distinção entre as operações ou prestações, se de saídas, de entradas, importações, etc., uma vez que trata de forma global o imposto, e não cada fato gerador isoladamente.

Assim, qualquer que seja o fato jurídico tributário ocorrido, caso esteja no campo de incidência do ICMS, o valor do imposto a pagar deverá ser calculado nos termos do dispositivo legal acima referido.

Em relação à segunda indagação, sobre a alteração da alínea “a” do inciso IX do art. 155 da CF, a citada Emenda Constitucional n.º 33 determina que o ICMS também incida “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”.

Observe-se que o dispositivo constitucional retromencionado trata da incidência do imposto na aquisição de bens de procedência estrangeira por não contribuintes, depreendendo-se de sua leitura, que o ICMS deverá incidir, também, sobre a importação de bens por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto.

Em que pese diversos julgados do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário, já era entendimento da administração da Fazenda Pública no Estado do Paraná, por imposição da Lei n.º 11.580/96, que reproduziu o disposto no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei Complementar n.º 87/96, a incidência do imposto também sobre a entrada de mercadoria importada do exterior por pessoa física ou jurídica não-contribuinte.

Ante o exposto, e tendo em vista, ainda, o contido no art. 24, § 3.º, e art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, a partir de 12 de dezembro de 2001, com a vigência da Emenda Constitucional n.º 33/2001, tornou-se inquestionável esse entendimento, sujeitando-se ao pagamento do tributo estadual, as importações por não-contribuintes, inclusive por pessoas físicas, devendo o valor de imposto ser calculado “por dentro” (FOLIO, Consultas, 2002).

Poder-se-iam, ainda, citar diversas outras consultas que tratam da matéria, porém, desnecessário se faz, uma vez que as consultas apresentadas demonstram claramente a linha de interpretação da Comissão Consultiva do Estado do Paraná. Note-se que a partir da Lei nº 11.580/96, que reproduziu o disposto no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei Complementar n.º 87/96, conforme afirmado na última consulta mencionada acima, a Comissão considerou devida a incidência do ICMS sobre as operações de importação efetuadas por pessoas físicas.

Interessante se faz neste momento a citação de algumas decisões (acórdãos) do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná, sobre a matéria, vez que essas decisões colaboram significativamente para a formação da jurisprudência a respeito da matéria.

b. Acórdão do CCRF do Paraná

Diversos são os acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais resultantes de julgamentos pertinentes à matéria que se está tratando, pode-se citar o seguinte:

Acórdão.....: 21/2002 2ª CÂMARA

P.A.F.....: 6179221-0

Recorrente.....: L.D.R. - LIMA DIAGNOSTICO RADIOLOGICO LTDA.

Recorrido.....: Fazenda Pública Estadual

Relator(a).....: Homero A. Córdova

Repres-SEFA.....: Gilberto Calixto

Data Publicação.: 11/04/2002

Data Circulação.: 16/04/2002

Num. D.O.E.....: 6207

Valores Exigidos: Imposto R\$

Multa R\$

Juros R\$

ICMS – IMPORTAÇÃO DE BENS POR NÃO CONTRIBUINTE.

A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EXCLUIU DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO A IMPORTAÇÃO DE BENS POR PESSOA FÍSICA E JURÍDICA NÃO CONTRIBUINTE DELE.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. UNÂNIME.

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS ESTES AUTOS, ACORDAM OS VOGAIS DA 2ª.CÂMARA DO CCRF. MARIA SILVIA TADDEI, WILSON

THIESEN E FRANCISCO XAVIER DE OLIVEIRA, ACOMPANHANDO O VOTO DO RELATOR, EM DAR PROVIMENTO.

---

Lídio F. Samways

Homero A. Córdova

Presidente

Relator . (FÓLIO, Acórdãos, 2002).

Observe-se que a linha de decisão do CCRF segue o entendimento da Comissão Consultiva, no sentido de, à época, não acatar medidas fiscais que interpretem como devida a incidência do ICMS sobre operações de importação efetuadas por entes não contribuintes do ICMS.

Deste modo, resta retratado o panorama histórico da legislação do maior imposto de competência estadual, desde sua origem até a atualidade, desde sua norma maior até suas normas mais simples.

Tem-se consciência de que diversos outros diplomas de diversas espécies poderiam figurar neste panorama, especialmente no sexto nível, porém, julga-se suficiente o exposto neste capítulo para alcançar o objetivo proposto.

### 3.3 AS QUESTÕES POLÊMICAS

Neste capítulo serão explanadas algumas polêmicas que envolvem a incidência do ICMS sobre operações de importação, em especial operações de importação efetuadas por pessoa física.

As polêmicas surgiram no mesmo instante em que foi incluída no campo de incidência deste imposto, a importação de mercadorias, seguindo-se com a inclusão da importação de bens para consumo ou ativo e com a tributação dessas operações quando efetuadas por pessoa física.

Passar-se-á a discorrer sobre algumas das principais polêmicas que envolvem as operações de importação, assim como o pensamento de diversos tributaristas sobre a questão.

### 3.3.1 Um imposto de importação estadual

A partir do momento em que o ICM, posteriormente ICMS, passou a incidir sobre as operações de importação, tributaristas sustentaram que surgia então, um novo imposto, um imposto de importação estadual, e não apenas uma ampliação do campo de incidência do ICM. Nesta linha de entendimento podemos citar Marcelo Viana Salomão, que diz sem medo de errar que o ICMS na importação é um verdadeiro imposto de importação, diz ele: “Averiguando o binômio hipótese de incidência/base de cálculo, podemos concluir, sem medo de errar, que não estamos diante de um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e nem de um imposto sobre serviços, mas um verdadeiro imposto de importação.” . (SALOMÃO, 2000, p.58).

E reforça sua posição, mencionando em uma nota de sua obra “ICMS na Importação”, diversos juristas que compartilham da mesma opinião, assim:

1. alguns estudiosos do tema já haviam evidenciado a natureza deste imposto como sendo de importação. Entre ele estão: CARRAZZA, Roque Antonio. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 38 (diz que na verdade a letra a, inciso IX, “configura um adicional do imposto de importação”); GRECO, Marco Aurélio, ZONARI, Ana Paola. ICMS: materialidade e princípios constitucionais. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de Direito Tributário. 2 ed. Belém: Cejup/Centro de Extensão Universitária, 1983. v. 2, p. 147-148; BARRETO, Paulo Ayres,

BRAGA, Luiz Valdir. ICM: inconstitucionalidade nas importações. Revista de Direito Tributário, nº35, p. 240, 1986 (análise da Emenda Constitucional nº23/83). (SALOMÃO, 2000, p. 58).

Ainda, na mesma linha de entendimento está Renata Soares Leal Ferrarezi, asseverando que o ICMS na importação enquadra-se como um imposto de importação estadual, assim conclui pela existência de dois impostos de importação, um de competência do Estado e outro da União, suas palavras: “Assim teríamos dois impostos, um de competência da União e outro de competência dos Estados, incidentes sobre um único fato gerador (a importação de bens ou mercadorias, efetuada por qualquer pessoa)”. (FERRAREZZI, 2002, p.166).

#### a. Um imposto de importação estadual e o princípio federativo

Porém, a afirmativa de que o ICMS sobre as operações de importação é na verdade um imposto de importação estadual gerou uma nova polêmica, qual seja, tal imposto estaria ferindo ou não o princípio federativo, uma vez que se teria dois impostos sobre um mesmo fato gerador.

Marcelo Viana Salomão entende que o mencionado imposto de importação estadual não infringe o princípio federativo, apenas altera uma das consequências do princípio do federalismo, que é a competência tributária privativa. Não põe em risco o princípio federativo, pois a união continua tendo sua autonomia em relação aos Estados e a responsabilidade pelo comércio exterior, observe seu texto:

Encetando pela questão do Federalismo, acreditamos que a criação de um imposto de importação estadual em nada infringe a estrutura de Federação brasileira.

Defendemos isto com base no fato inegável de que, mesmo com a criação deste imposto, a União continua tendo sua autonomia com relação aos Estados e continua sendo a responsável pelas relações internacionais e pelas negociações que digam respeito ao comércio exterior.

Nada em nível externo (soberania) e interno (autonomia) foi alterado.

A alteração se deu numa das conseqüências do Princípio do Federalismo, qual seja a competência tributária privativa. (SALOMÃO, 2000, p. 81).

Já na outra via encontra-se Renata Soares Leal Ferrarezi para quem o dito imposto de importação estadual compromete o princípio federalista, pois é competência da União instituir imposto sobre importação e traria implicações nas relações de comércio exterior, cuja ordenação como já foi dito é federal, assim expressou-se ela:

Essa situação resultaria em grave violação do princípio federalista brasileiro, eis que a competência para instituir imposto de importação pertence à União, justamente porque esse imposto tem natureza extrafiscal (interferência no domínio econômico), o que traz implicações nas relações com outros países.

.....

Admitida a coexistência de dois impostos incidentes sobre qualquer importação de bens e mercadorias, haveria a possibilidade de ocorrência de choques entre as competências da União e dos Estados-membros, o que resultaria na violação do princípio federalista. (FERRAREZZI, 2002, p. 166).

#### b. Um imposto de importação estadual e a bitributação

Além de comprometer o princípio federalista, no entender de Renata Soares Leal Ferrarezi, o imposto de importação estadual ou ICMS sobre a importação, acarreta uma bitributação, pois há incidência de dois impostos, um da União (imposto de importação) e outro Estadual (ICMS incidente na importação), sobre um mesmo fato gerador, qual seja, a importação de bens e mercadorias e conclui a eminente jurista pela impossibilidade da coexistência de dois impostos, nestes termos:

A instituição, sob o nomem juris de ICMS, de imposto incidente sobre toda e qualquer importação caracterizaria indiscutível bitributação, eis que a Constituição Federal, em seu art.153, dispõe sobre a incidência do imposto de importação.

Assim teríamos dois impostos, um de competência da União e outro de competência dos Estados, incidentes sobre um único fato gerador (a importação de bens e mercadorias, efetuada por qualquer pessoa).

.....

Do exposto, é de se concluir pela impossibilidade da coexistência de dois impostos idênticos, um de competência da União e outro de competência dos Estados-membros, incidentes sobre um mesmo fato gerador e exigidos simultaneamente do mesmo contribuinte. Isto significa que o ICMS em questão não poderá incidir sobre o mesmo fato gerador do imposto de importação e, ao mesmo tempo, alcançar os mesmos contribuintes desse imposto. (FERRAREZZI, 2002, p. 166).

#### 3.3.2 Regulamentação constitucional



Outro aspecto polêmico da questão muito discutido é a regulamentação da Constituição Federal no que tange às operações de importação de mercadorias e bens em geral, e operações efetuadas por pessoa física. Ou seja, reside na forma como essas operações foram introduzidas no campo de incidência do ICM/ICMS.

a. A inclusão das importações no campo de incidência do ICM

A primeira polêmica que envolveu a regulamentação constitucional na questão das importações aconteceu com a edição da Lei nº 5.172/66, posteriormente chamada Código Tributário Nacional, pois passou a constar no seu Art. 52 que a “entrada de mercadoria estrangeira.....” (D.O.U. de 31.1.1967, p. 1305 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)) era fato gerador do então ICM, quando na Constituição vigente à época, não existia qualquer menção da incidência de tal imposto sobre operações de importação.

Tal polêmica continuou com a edição do Decreto Lei nº 406/68, que manteve a redação na mesma linha de entendimento da lei retro citada. Assim os Estados, com base nesta legislação passaram a cobrar o referido imposto sobre as mercadorias importadas.

Esta polêmica somente veio a ser resolvida por ocasião da Emenda Constitucional nº 23/83 que, conforme visto no capítulo 3.2.1.e do panorama histórico da legislação, foi, nas palavras de Marcelo Viana Salomão, “o veículo introdutor do ICM nas importações.” (SALOMÃO, 2000, p.44).

Vale lembrar que foi também por ocasião desta Emenda que passaram a ser tributados os bens importados destinados ao consumo ou ativo fixo das empresas.

Com a promulgação da Constituição de 1988, novos debates surgiram à cerca da incidência do ICMS sobre a importação, vez que não foi editada a lei regulamentadora daquela Constituição, no prazo legal, vindo os Estados a celebrar o Convênio nº 66/88, conforme previa a própria constituição, para suprir tal lacuna na regulamentação constitucional.

#### b. A pessoa física importadora como contribuinte do ICMS

Com a redação da alínea a, inciso IX, § 2º do Art. 155 da Constituição Federal de 1988, tínhamos que o ICMS incidiria “sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento,...” (D.O.U. de 5.10.1988, p. 1 Anexo - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)), o Decreto Lei nº 406, não fora revogado, e continha em seu Art. 1º, inciso II que o ICMS incidiria sobre “a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento.” (D.O.U. de 31.12.1968, p. 11314 RET. 4.2.1969, p. 1164 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)). Em seguida veio o Convênio nº66/88 firmar que ocorre o fato gerador “na entrada no estabelecimento destinatário ou no recebimento pelo importador de mercadoria ou bem, importados do exterior” e que “Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica” e ainda que “Incluem-se entre os contribuintes do imposto: I - o importador, etc...” (D.O.U. nº 238 de 16.12.88).

Como resultado desta sobre posição de dispositivos regulamentares, surgiram acirradas disputas no campo da jurisprudência e na esfera administrativa e judicial, sobre estar ou não a pessoa física que efetua importações, no rol dos contribuintes do ICMS.

Jose Eduardo Soares de Mello, aguerrido defensor da afirmativa que pessoa física importadora não é contribuinte do ICMS, assim se manifesta:

A existência de dois diplomas legais jurídicos, regrando a mesma matéria tributária não significa, simplesmente, que o mais recente tenha revogado o anterior (§1º do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil).

.....

O Convênio apenas substitui, ou faz às vezes, da Lei Complementar única e exclusivamente para preencher lacunas e permitir o exercício da nova competência das referidas pessoas jurídicas de direito interno.

.....

Constata-se, ademais, plena compatibilidade vertical entre o DL-406/68 e a CF-88 no que atina à materialidade tributária 'operações relativas à circulação de mercadorias'.

E, nessa trilha, não se vislumbra nenhuma implicação legal da pessoa física com a materialidade adstrita à importação de 'mercadoria' ou de 'bens'.

.....

A utilização dos vocábulos 'mercadorias', 'bens (do ativo fixo ou para consumo)' e estabelecimento, significam exclusivamente atividade empresarial, profissional, peculiar à pessoa Jurídica. (MELLO, Revista de Direito Tributário, p.162).

E por este caminho segue o eminente jurista defendendo sua posição, usando ainda como argumentação a de que “o Judiciário também manteve a vigência e eficácia da anterior legislação complementar (DL-406/68), desconsiderando ou repelindo as regras convencionais” (MELLO, Revista de Direito Tributário, p.162).

Em sentido contrário encontra-se Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, eminente advogado e na ocasião Subprocurador-Geral da Fazenda Nacional, defensor da tese de que a pessoa física importadora é contribuinte do ICMS, com a argumentação pautada na Constituição Federal de 1988 que, segundo ele, não mais cogita sobre a entrada de mercadorias em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, mas estabelece que o ICMS incidirá, também, sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo e não limita a incidência do gravame aos titulares desses estabelecimentos, mas abrange qualquer importador, mesmo pessoa física particular e que, portanto, aquela Constituição não recepcionou totalmente o Decreto Lei nº 406/68 e revogou o disposto no art. 6º do retro citado diploma legal, por suceder incompatibilidade desse com o novo texto constitucional.

E ainda, o Convênio nº 66/88 foi celebrado com base no § 3º, do art. 34, do ADTC da Constituição Federal de 1988, para preencher lacuna deixada pela lei complementar não editada no prazo estabelecido pela mesma Carta Magna, com hierarquia equiparada a lei complementar, estabelece o fato gerador, contribuinte e o local e estabelecimento responsável pelo pagamento do ICMS por ocasião das importações e conclui: “Isto posto, cabe concluir que uma pessoa física particular importadora de um bem, ao recebe-lo no Brasil, no seu domicílio, para uso próprio,

está sujeito ao ICMS.”. (SARAIVA FILHO, Relatório IOB de Jurisprudência, 1995, p.286).

Este autor busca ainda apoio para sua defesa, em julgados do Superior Tribunal de Justiça cujo teor alinha-se ao seu entendimento, em especial “no Acórdão da Primeira Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, julgamento unânime do Recurso Especial nº 37.648-3-SP” (SARAIVA FILHO, Relatório IOB de Jurisprudência, 1995, p.286) e também “a decisão da Primeira Turma Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 53.569-7/SP em 05.12.94” (SARAIVA FILHO, Relatório IOB de Jurisprudência, 1995, p.286).

O Convênio nº 66/88 somente foi superado com a edição da Lei Complementar nº 87/96, todavia esta acirrou ainda mais a polêmica da incidência do ICMS sobre as operações de importação efetuadas por pessoa física.

#### c. Importações efetuadas por pessoa física e a Lei Complementar nº 87/96

Longe de resolver as polêmicas em torno da questão apresentada, referida Lei intensificou os debates, pois sua redação manteve a linha do Convênio nº 66/88 e reforçou a tese de que toda e qualquer pessoa, física ou jurídica, que efetuar importações, é considerada contribuinte do ICMS. Observem-se dispositivos da Lei Complementar nº 87/96, retratados no capítulo 3.2.2.e do panorama histórico da legislação.

Incentivados pela mencionada Lei, diversos estados levaram a suas legislações o teor de seus dispositivos, intensificando a exigência do imposto nas operações de importação efetuadas por pessoa física.

Por outro lado, diversos tributaristas insurgiram-se contra tal Lei Complementar, entendendo que ela extrapolava a Constituição Federal, pois ampliava a relação de contribuintes do ICMS. É nesta direção o entendimento de Renata Soares Leal Ferrarezi: “Todavia, o inciso I do §único do art. 4º da Lei Complementar nº87/96, sem qualquer fundamento de validade constitucional, ampliou o rol de contribuintes do ICMS,.....”. (FERRAREZZI, 2002, p.171).

Assim entendido, a mencionada alteração carece de legitimidade constitucional, não podendo manter-se no campo da legalidade, ressalta ainda a jurista:

Portanto, as leis estaduais, com base na Lei Complementar nº 87/96, vinham extrapolando os limites da regra-matriz traçados na Constituição Federal para estabelecer a incidência do tributo em questão sobre a importação de mercadorias por pessoa natural ou jurídica, ‘mesmo que sem habitualidade’, pretendendo, por conseguinte, alcançar quaisquer operações de importação, inclusive as realizadas por não contribuintes.

Essa divergência entre o texto da regra-matriz constitucional e os textos da lei complementar e das leis estaduais acarretou acirradas discussões na esfera judicial, pois os Fiscos estaduais pretendiam (e ainda pretendem) cobrar o imposto nas operações de importação realizadas por não contribuintes. (FERRAREZZI, 2002, p.171).

Este é também o entendimento de José Eduardo Soares de Melo, que com base no conceito de estabelecimento inerente à Constituição Federal de 1988, entende incabível a inclusão neste sentido para “domicílio” que é próprio da pessoa física, senão veja-se:

considerando que a CF-88 utilizou o termo 'estabelecimento', para as operações de importação (art.155, § 2º IX, a ), não poderia norma inferior alargar seu conceito, equiparando-o à domicílio, que, por sua vez, mantém estrita atinência a regras civis, ou seja, 'o lugar onde a pessoa natural estabelece a sua residência com ânimo definitivo'(C.Civil, art.31). (MELO, In : ROCHA, In: SALOMÃO, 2000, p..81).

E também:

não se enquadram como devedores do ICMS as pessoas físicas que realizam importações, pela circunstância de que a CF-88 cogita de 'mercadorias' (vinculadas a comerciantes, produtores e industriais) e 'bem destinado a ativo fixo ou consumo do estabelecimento' (vinculado à empresa). (MELO, In : ROCHA, In: SALOMÃO, 2000, p..63).

E ainda:

Sou de sentir que a CF não permite extrair a regra veiculada na LC, para fins de atribuir à pessoa física a qualificação de principal devedor tributário, nos quadrantes da importação, aguardando-se o posicionamento do STF, para que decrete a inconstitucionalidade do preceito em comento. (MELO, RDDT, p.55).

Não se enganava o eminente jurista ao aguardar a manifestação do STF sobre a questão, conforme se verá mais adiante.

Reforça ainda o batalhão de adeptos da inconstitucionalidade das expressões implementadas pela Lei Complementar nº 87/96, Marcelo Viana Salomão com seu entendimento a respeito do conceito de mercadoria, qual seja: "A utilização do termo 'mercadoria' já denota que apenas os comerciantes, produtores e industriais seriam os contribuintes deste tributo, pois seu conteúdo semântico, consoante já demonstrado, impede o elástico da sujeição passiva além dessas três possibilidades." (SALOMÃO, 2000, p.62).

Encerrando o rol de juristas que se manifestaram sobre esta polêmica, citamos Hamilton Dias de Souza:

diversa é, entretanto, a previsão de incidência de imposto nas importações feitas por pessoas físicas que não são contribuintes do imposto. A meu ver, a Constituição Federal, no dispositivo citado, permite que, como exceção à regra geral, o imposto incida também nas operações que especifica – com bens destinados a consumo e ao ativo fixo – desde que praticadas por comerciantes, dada a referência a estabelecimento no dispositivo citado.”. (SOUZA, In: SALOMÃO, 2000, P.64).

Assim, envolvidos nesta polêmica tinha-se de um lado alguns estados e alguns juristas, entendendo ser devido o ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoas físicas e por outro lado, juristas entendendo ser indevida tal tributação.

Neste confronto em que as Fazendas Estaduais tentavam cobrar o tributo sobre as mencionadas operações e por outro lado uma gama de juristas defendendo o não cabimento de tal cobrança, é que a questão foi parar nos tribunais.

### 3.3.3 A polêmica nos tribunais

Também os tribunais manifestaram entendimentos divergentes sobre a questão da incidência do ICMS sobre as operações de importação efetuadas por pessoas físicas.

Os Tribunais de Justiça de diversos estados manifestaram-se favoráveis à exigência do ICMS em tais operações. Podemos citar alguns acórdãos do Tribunal



de Justiça do Paraná nos quais expressa seu entendimento a respeito da questão, primeiramente:

ICMS - IMPORTAÇÃO. VEÍCULOS. COBRANÇA DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE - art. 34/ADCT, § 8º - art. 155/CF, IX, § 2º - DECRETO-LEI 406/68 - LEI ESTADUAL, 8933/89 - LEI ESTADUAL, 9884/91

Operações de importação de veículo automotor do exterior. Incidência do ICMS. Legitimidade da exigência instituída através de legislação estadual amparada em convênio, celebrado pelas Unidades da Federação, com força de lei complementar, conforme permissão constitucional (ADCT, art. 34, § 8º). Segurança objetivando o não pagamento do tributo denegada. Sentença de primeiro grau confirmada. Inteligência dos artigos 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, 155, inciso IX, parágrafo 2º, letra "a", da Constituição Federal, 1º, inciso II, do Decreto Lei nº 406/68 e das Leis Estaduaus 8.933/89 e 9.884/91. Apelação desprovida.

(TJ/PR- Ap. Cível n. 0027365-0 - Comarca de Paranaguá - Ac. 10497 - maioria - 2ª Câ. Cív. - Rel: Des. Nasser de Melo - desig. Apte.: Alceu Elias Feldmann - Adv: Gildo José M. Sobrinho e outros - Apdos: Estado do Paraná e outro - Adv: Márcia Carla R. Rodrigues Alves - j. em 27.04.94 - Fonte: DJPR, 19.09.94, pág. 29). (FÓLIO, Jurisprudência, 2002).

E um segundo:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. IMPORTAÇÃO DE AUTOMÓVEL DO EXTERIOR POR PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA.

Legítima é a exigência do ICMS no desembaraço alfandegário de automóvel importado por pessoa física porque a lei estadual que assim dispõe respalda-se em convênio celebrado pelas unidades da Federação com força de lei

complementar, conforme permissão constitucional - CF, art. 146, III, letra a ; ADCT, art. 34, § 8º; Convênio 66, de 1988, e Leis Estaduais nº 8.933, de 1989, e 9.884, de 1991. Apelação provida. (TJ-PR - Ac. unân. da 6ª Câm. Cív., de 20.11.96 - Ap. 49.720-5 - rel. Des. Newton Luz - Estado do Paraná x Edgard Stadelhofer) (FÓLIO, Jurisprudência, 2002).

Também o Superior Tribunal de Justiça manifestou em diversas ocasiões seu entendimento através de diversos acórdãos, senão observe-se em primeiro:

ICMS - IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. AVIÃO. USO PRÓPRIO. INCIDÊNCIA.

I - Consoante já decidiu esta Corte, ocorre o fato gerador do ICMS no recebimento pelo importador, pessoa física, da mercadoria por ele importada do exterior, e o local da operação é o domicílio do adquirente, ainda que se trate de bem destinado a seu uso próprio. ( R. Esp. n.37.648.3/SP, 1ª T. - unân., in DJ de 11.10.93) . II - Recurso não conhecido.( STJ - Re. Especial n. 21559-0 - São Paulo - Ac. 2ª T. - unân. - Rel: Min. José de Jesus Filho - j.em 09.02.94 - Fonte: DJU I, 14.03.94, pág. 4494). (FÓLIO, Jurisprudência, 2002).

E em segundo:

ICMS - IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA.

Súmula nº 198

Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS.

A súmula acima foi aprovada pela 1ª Seção do STJ, na Sessão de 8 de outubro de 1997. (FÓLIO, Jurisprudência, 2002).

Deste modo a questão foi parar no Supremo Tribunal Federal que manifestou o derradeiro entendimento sobre a questão, adotando posicionamento

contrário a incidência do ICMS sobre as operações de importação efetuadas por pessoas físicas, atente-se, pois, ao teor da decisão abaixo:

Ementa: Constitucional. Tributário. ICMS. Importação: pessoa física e não comerciante e não empresário: Não-incidência.

I – Veículo importado por pessoa física, que não é comerciante ou empresário: não-incidência de ICMS.

II – RE conhecido e provido.” (RE 191346/RS, Recorrente: Mauro César Reichembach e Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul, Rel. Min. Carlos Velloso, julg. Em 29.09.98 – 2ª T, v.u., DJ 20.11.98, p. 00012, Ementa vol. 01932, p. 00458). (In, FERRAREZZI, 2002, p.170).

E na sequência um segundo:

ICMS - IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS POR PESSOA FÍSICA.

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal "a quo" que, em face do disposto no artigo 155, § 2º, IX, "a" da Constituição Federal, entendeu exigível o ICMS na importação de mercadorias por pessoa física.

2. O Plenário desta Corte, no julgamento do RE nº 203.075, Sessão de 05/08/98, redator para o acórdão o Ministro Maurício Corrêa, firmou entendimento no sentido de que a Constituição Federal, ao dispor que o imposto incidirá também na importação de mercadoria, ainda quando se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, referiu-se ao estabelecimento comercial e não à pessoa física que importa bens para seu gozo e fruição.

Ante o exposto, com base no artigo 557, § 1º, do Código de Processo Civil, alteração dada pela Lei nº 9.756, de 17 de dezembro de 1998, conheço do recurso e lhe dou provimento, para deferir a segurança requerida. intime-se  
Brasília, 26 de fevereiro de 1999.

Recurso Extraordinário nº 230.583-8 Paraná

Relator: Ministro Maurício Corrêa

Recorrente: ASTRID ROSMANDI VIOLA E OUTROS

Recorrido: Estado do Paraná. (FÓLIO, Jurisprudência, 2002).

E ainda um terceiro:

Ementa: Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Importação de bem por sociedade civil para prestação de serviços médicos. Exigência de pagamento do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro. Impossibilidade.

1 – A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física

2 -.....

Recurso extraordinário não conhecido.” (RE nº 185.789-7/SP, Recorrente: Estado de São Paulo; Recorrida: ALVI – Serviços Médicos Radiológicos S/C Ltda., DJ de 19.05.00). (In, FERRAREZZI, 2002, p.170).

Com a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal à questão, vez que é desta Corte o supremo juízo em questões constitucionais, restava encerrada a polêmica a respeito da incidência do ICMS sobre as operações efetuadas por pessoas físicas.

É oportuno ressaltar, novamente, que a Comissão Consultiva da SEFA do Paraná, conforme Consulta nº 02/2002, até a Lei Complementar nº 87/96, era pela não incidência do ICMS em tais operações, mas depois desta e da Lei Estadual nº 11.580/96, entendeu ser devida tal incidência, tendo a Emenda Constitucional nº 33/01, convalidado e consolidado tal interpretação.

Todavia, quando o fogo dos debates sobre a questão parecia extinguir-se, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 33/01, que a princípio não deixa dúvidas quanto à incidência do ICMS sobre as operações de importação por pessoa física.

Entretanto, não obstante, estar expresso na Constituição Federal, os debates e as interpretações divergentes sobre a questão continuam. Renata Soares Leal Ferrarezi, assim interpretou as alterações da Emenda Constitucional nº 33/01:

Ademais, a exigência de ICMS de não contribuinte desse imposto resultaria de interpretação extensiva do texto constitucional introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/01, pois referido dispositivo constitucional fala em pessoa física e jurídica, “ainda que não seja contribuinte habitual do imposto” e não em ‘não contribuinte’.

.....

Permanecem, portanto, não alcançadas pela incidência do ICMS as importações de bens, qualquer que seja a finalidade, realizadas por não contribuintes desse imposto, como, por exemplo, médicos, dentistas, advogados e demais pessoas que não se revestirem da condição de comerciante, industrial ou produtor (sujeitos praticantes da atividade comercial). (FERRAREZZI, 2002, p.165).

Já Hugo de Brito Machado, apesar de lamentar o teor da Emenda Constitucional nº33/01, rende-se à nova norma constitucional, manifestando-se o eminente jurista, pelo melhor esclarecimento e aplicação da mesma:

Lamentável, sob todos os aspectos, na Emenda Constitucional nº33, é casuísmo exagerado, que não se compadece com as normas de uma Constituição. De todo modo, certo é que não basta lamentar os defeitos da técnica legislativa ou quaisquer outros nos quais eventualmente incorre o

legislador. Temos que analisar a norma posta, buscando esclarecer-lhe o sentido e deste modo contribuir para sua adequada aplicação.

.....

Com a referida Emenda, restou autorizada a incidência do ICMS, também, 'sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço';

Com essa norma na Constituição fica superada a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que afirmou a não incidência do ICMS na importação de bens por quem não seja comerciante, industrial ou produtor. (MACHADO, 2002, p.1)

Em outra ponta está Marcelo Magalhães Peixoto que expressa convicção a respeito da legalidade da incidência do ICMS nas importações de pessoas físicas, sendo estes legítimos contribuintes do referido imposto, especialmente com as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 33/01, senão confira-se:

Após as aludidas alterações pode-se afirmar – sem a menor possibilidade de erro – que a Regra-Matriz de Incidência Tributária relativa ao ICMS/Importação foi alargada, vale dizer, não mais será considerado sujeito passivo apenas o comerciante, industrial ou produtor. No conseqüente normativo – critério pessoal 'sujeito passivo' – incluir-se-á também como contribuinte 'a pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade'. Destaque-se que tal alteração é válida e eficaz, uma vez que foi promovida por veículo introdutor de norma competente, em harmonia com as disposições de nosso ordenamento jurídico: Emenda Constitucional.

Outrossim, todas as lições doutrinárias reproduzidas neste trabalho – seguidas das decisões judiciais inclusive da Suprema Corte – pela não-incidência do ICMS na importação por pessoas física e jurídica prestadoras de serviços – não mais terão guarida, digo, prevalecerão as novas prescrições introduzidas pela Emenda Constitucional nº33/01 pelos motivos já expostos. (PEIXOTO, 2002, p.161).

Assim, a questão da incidência do ICMS sobre as operações de importação efetuadas por pessoas físicas, não obstante a contrariedade de muitos juristas, parece estar resolvida, tendo os estados ampla base para a cobrança do imposto mencionado sobre tais operações, porém, com certeza as polêmicas continuarão e deste modo ainda muito se falará sobre a questão aqui apresentada.

Resta mencionar, ainda que brevemente, as polêmicas que se levantaram com referência à composição da Base de Cálculo do ICMS nas importações, o momento de ocorrência do fato gerador e cobrança do ICMS e o Cálculo por dentro do ICMS.

#### 3.3.4 A base de cálculo do ICMS nas importações

Esta polêmica gira em torno do que deve constituir a base de cálculo do ICMS para as operações de importação. O Decreto Lei nº 406/68 incluiu na base de cálculo do ICMS nas importações, além do valor constante no documento, o valor do Imposto de Importação e o IPI e demais despesas aduaneiras, observe-se art. 2º, inciso IV retratado no capítulo 3.2.2.b do panorama histórico da legislação.

O Convênio nº 66/88, a seu turno, acrescenta àquela base de cálculo o Imposto sobre Operações de Câmbio e multas aduaneiras. Observe-se redação do Art. 4º, incisos I e II retratados no capítulo 3.2.2.d do panorama histórico legislativo.

Porém, juristas manifestaram-se contrários à inclusão na base de cálculo de qualquer valor além do valor da operação da importação da mercadoria ou do bem destinado ao estabelecimento, entre os quais José Eduardo Soares de Mello assim manifestou-se:

Penso, contudo, que o ICMS deveria incidir unicamente sobre o valor da operação de importação da mercadoria, ou bem destinado ao estabelecimento.

.....

Não encontro cabal fundamento jurídico para acrescer-se ao valor (ou preço) de aquisição, demais tributos alfandegários, sequer despesas aduaneiras ou portuárias.

.....

Portanto, entendo que é inconstitucional obrigação de considerar, na base de cálculo do ICMS, valores posteriormente surgidos à entrada da mercadoria, ou do bem destinado ao estabelecimento, no território nacional.(MELLO, Revista de Direito Tributário, p.163/164).

A Lei Complementar nº 87/96 manteve a composição da base de cálculo praticamente igual àquela constante no Convênio nº 66/88 e é dessa forma que os estados têm cobrado o respectivo ICMS incidente. Não obstante, não ter havido maiores contestações em âmbito judicial sobre este aspecto, José Eduardo Soares de Mello manteve seu posicionamento contrário, observe-se:

Os referidos impostos federais não poderiam jamais ser considerados no cálculo do ICMS, uma vez que este tributo só poderia tomar em consideração o valor do



negócio jurídico de importação, que significa, unicamente, o preço ou valor da mercadoria/bem importado, sendo inadmissível a inclusão de valores que não se traduzem no contrato relativo ao comércio exterior.

.....

Os demais encargos pertinentes à liberação alfandegária – como é o caso das despesas aduaneiras – não apresentam nenhuma conotação com o preço ou valor intrínseco da mercadoria/bem importado, razão pela qual não podem ser passíveis de sujeição pelo ICMS, sendo que, em boa hora o legislador já afastara ass despesas portuárias (estiva, capatazia, conferência, conserto, arrumação, etc.). (MELLO, RDDT, p.57).

As legislações posteriores seguiram o teor da redação instituída pela Lei Complementar nº 87/96, inclusive constou a mesma redação no Regulamento do ICMS do Paraná de 2001, instituído pelo Decreto Estadual nº 5.141/01.

### 3.3.5 Momento do fato gerador e exigência do tributo

A polêmica neste aspecto reside no fato de que desde a Emenda Constitucional nº 23/83, entendia-se a ocorrência do fato gerador do ICMS da importação na “entrada da mercadoria no estabelecimento” (D.O.U. de 5.12.1983, p. 20465 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)), esta sistemática e entendimento foram mantidos pela Constituição de 1988. O Decreto Lei nº 406/68 já apresentava tal sistemática, sendo também encontrada no Convênio nº 66/88.

Ocorre que, não obstante, o entendimento a respeito do momento do fato gerador e conseqüente cobrança do valor incidente sobre a operação, algumas administrações estaduais insistiam em cobrar o imposto por ocasião do

“desembaraço aduaneiro da mercadoria importada”, ou seja, antes de ocorrer a entrada da mercadoria ou bem no estabelecimento do importador, antecipando assim o pagamento do ICMS devido.

Tal posicionamento dessas administrações gerou acirradas disputas e demandas judiciais, com alguns TRFs e o STJ emitindo, entre outros, os seguintes julgamentos, que expressam a impossibilidade do intento pretendido por tais administrações, em primeiro:

ICMS - FATO GERADOR - ART. 155 / CF, § 2º - DECRETO-LEI 406/68, ART. 1º, II - SÚMULA 577/STF - IMPORTAÇÃO. RECOLHIMENTO PRÉVIO DO TRIBUTO PARA A REALIZAÇÃO DE DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

Importação. Exigência de prévio recolhimento do ICMS como condição para o desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas. 1. O fato gerador do ICMS, relativamente a mercadorias importadas do exterior, ocorre no momento da entrada no estabelecimento do importador (CF de 1988, art. 155, § 2º, IX, a; Decreto-Lei nº 406 / 68, art. 1º, II; Súmula nº 577, do Supremo Tribunal Federal). 2. “ É ilegal a exigência de comprovação do prévio recolhimento do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços como condição para a liberação de mercadorias importadas”. (Súmula nº 03 do TRF - 3ª Região). 3. Exigência ilegal de autoria exclusiva de autoridade federal. Competência da Justiça Federal. Ausência de interesse da Fazenda Estadual. Precedentes. 4. Exclusão da Fazenda Estadual, prejudicado o recurso por ela interposto. Remessa oficial improvida. (TRF / 3ª Reg. - Ap. em Mand. Segurança n. 91.088 - São Paulo - Ac. 4ª T. - unân. - Rel: Juiz Fleury Pires - j. em 29.06.94 - Fonte: DJU II, 13.09.94, pág. 50649). (FOLIO, Jurisprudência, 2002).

E um segundo:

ICMS - IMPORTAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. MOMENTO DO FATO GERADOR. ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO - ART. 146/CF, III, "a" - ART. 34/ADCT, § 8º - DECRETO - LEI 406/68, ARTS. 1º E 3º, § 1º - SÚMULA 577 / STF C.F., art. 146, III, a - ADCT, art. 34, § 8º - Decreto-Lei 406/ 68 (art. 1º e 3º - § 1º) - Convênio ICM 66 /88 - Súmula 577 - STF - 1 - Sem Lei Complementar apropriada ao ICMS, persistem as disposições do Decreto-Lei 406 /68 ( arts. 1º e 3º, § 1º ), recepcionado pela Constituição Federal, com base em Convênio, legitimando-se a exigência fiscal de antecipação do recolhimento, modificando a ocorrência do fato gerador para o momento do desembaraço aduaneiro de mercadoria importada. Prevalece a compreensão de que o fato gerador ocorre por ocasião de entrada de mercadoria no estabelecimento importador. 2. Precedentes da jurisprudência. 3. Recurso provido. (STJ - Rec. Especial n. 31.782-8 - São Paulo - Ac. 1ª T. - unân. - Rel: Min. Milton Luiz Pereira - j. em 17.11.93 - Fonte: DJU I, 06.12.93, pág. 26647). (FOLIO, Jurisprudência, 2002).

E ainda um terceiro:

ICMS - IMPORTAÇÃO - ANTECIPAÇÃO. EXIGÊNCIA POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da Súmula nº 3, é incabível a antecipação da exigência do pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços fixada por Instrução Normativa e Convênio, eis que o fato gerador definido em lei é a entrada da mercadoria no estabelecimento do importador. (TRF / 3ª Reg. - REOMS n.115255 - São Paulo - Ac. 4ª T. - unân.- Rel: Juiz Silveira Bueno - j. em 15.12.93 - Fonte: DJU II, 23.02.94, pág. 5766). (FOLIO, Jurisprudência, 2002).

E por fim um quarto:

ICMS - FATO GERADOR. MERCADORIA IMPORTADA. MOMENTO DA OCORRÊNCIA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. ILEGITIMIDADE

Constitucional e Tributário. ICMS. Mercadoria importada do exterior. Fato gerador. O fato gerador do ICMS, na hipótese prevista no art. 155, § 2º, item IX, letra “a”, da Constituição Federal de 1988, é a entrada da mercadoria importada no estabelecimento destinatário, sendo ilegítima a exigência da comprovação do pagamento daquele tributo estadual pela autoridade aduaneira”. (Ac. un. da 3ª T. do TRF da 2ª R.- AMS 91.02.14975-3/RJ - Rel: Juiz Ney Magno Valadares - j. 25.11.91 - Apte.: União Federal / Fazenda Nacional; Apda.: Importadora e Exportadora Martino Crespo Ltda.: Juízo Federal da 7ª Vara/RJ- DJU II, 13.02.92, p. 2.416 - ementa oficial).

Do voto do Relator transcrevemos:

Apesar do permissivo constante do art. 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias anexo à Constituição Federal de 1988, parece-nos que os Estados não poderiam, através de convênio alterar o fato gerador do ICMS, porque este, segundo se depreende do art. 155, § 2º, inciso IX, letra “a”, da mesma Carta Magna, continua sendo a entrada da mercadoria importada do Exterior no estabelecimento destinatário. Embora o citado dispositivo constitucional somente se refira à entrada da mercadoria, subentende-se a expressão ‘no estabelecimento destinatário’, porque, de outra forma, o fato gerador do ICMS confundir-se-ia com o do Imposto de Importação. (FOLIO, Jurisprudência, 2002).

Foi com a edição da Lei Complementar nº87/96 que esta questão ficou resolvida, haja vista que em seu Art. 12 inciso IX resta definido o fato gerador “no momento do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior” (D.O.U. de 16.9.1996, p. 18261 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)). Tal redação foi adotada integralmente pela Lei nº 11.580/96, instituidora do ICMS no Paraná e pelo RICMS/2001 do Paraná, implementado pelo Decreto Estadual nº 5.141/2001.

Porém, apesar de ser norma aceita de modo geral a partir da edição da LC nº 87/96, nem todos os juristas assim entendem, demonstrando desta maneira, que a polêmica não está de toda resolvida, senão atente-se para a manifestação de José Eduardo Soares de Mello:

Uma acurada reflexão sobre o plexo de normas atinentes à importação permite concluir que a LC em tela não guarda obediência da CF e à sedimentada jurisprudência, porque aquela norma fixa o nascimento da obrigação do ICMS com o “desembaraço aduaneiro”, ou seja, instante anterior àquele em que a Constituição reputa acontecido o tributo, ou seja, a “entrada” no estabelecimento (e não no território nacional).

A condição de só poder ser liberado o bem importado mediante o prévio recolhimento do ICMS passou a ser configurada em lei complementar, uma vez que esta exigência era contemplada em normas hierarquicamente inferiores (convênio dos Estados com a Receita Federal), que sempre foram repelidas por Tribunais Regionais Federais da 2ª Região (Súmula nº 7), e da 4ª Região (Súmula nº 6).

Não sou partidário do argumento fazendário de que, na espécie vertente, haveria justificativa para a exigência do ICMS antecipadamente à ocorrência de seu fato gerador,..... (MELLO, RDDT, p.56).

Assim, os Estados continuam a exigir o valor do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro, ainda mais que a Lei Complementar nº 114/2002 veio reforçar este posicionamento, e se não bastasse, já antes desta LC, o STF havia mudado seu posicionamento, conforme se depreende do julgamento abaixo:

IMPORTAÇÃO. ENTRADA DA MERCADORIA ESTRANGEIRA NO POSTO ADUANEIRO. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO - Art. 155/CF, § 2º, IX, a - SÚMULA 577/STF, Art. 34/ADCT, § 8º.

Direito constitucional e tributário. ICMS - mercadoria importada. Art. 155, § 2º, IX, "a", da constituição federal de 1988, Súmula 577.

1. O Plenário do STF, no julgamento dos RR.EE. 193.817 e 192.711, firmou entendimento no sentido de que pode, a liberação da mercadoria importada, ser condicionada à comprovação, pelo importador, do pagamento do ICMS sobre ela incidente.

2. Interpretando a norma do art. 155, § 2º, IX, "a", da Constituição Federal, entendeu a Corte que sua redação permite tal exigência, ao ensejo da entrada no posto aduaneiro, antes, portanto, da entrada física da mercadoria no estabelecimento importador, reconhecendo, assim, a constitucionalidade da legislação estadual que dispôs dessa forma, autorizada por Convênio, nos termos do art. 34, § 8º, do ADCT, não mais se justificando, em tais circunstâncias, a aplicação da Súmula 577. 1. Adotada a fundamentação dos precedentes, o R.E. é conhecido e provido para o indeferimento do mandado de segurança, ficando, em consequência, cassada a medida liminar. 2. Custas "ex-lege".

(STF - Rec. Extraordinário nº 222.292-8 - Rio Grande do Sul - Ac. 1ª T. - unân. Relator: Min. Sydney Sanches - j. em 28.04.98 - Fonte: DJU e-I, 05.06.98, pág. 20). (FOLIO, Jurisprudência, 2002).

Não se pretende aqui esgotar a polêmica, nem esta, nem qualquer outra, e tampouco sintetizar todas as opiniões pró e contras desta e doutras polêmicas, restringe-se às principais polêmicas e à opinião de alguns juristas sobre as mesmas.

### 3.3.6 O cálculo por dentro do ICMS

E por fim, resta tecer alguns comentários sobre este ponto que também gerou controvérsias. Segundo Márcio Alexandre O. S. Freitas: “Desde o Sistema Tributário inaugurado pela Constituição Federal de 1967, da qual o Decreto-Lei 406/68 extraiu seu fundamento de validade, insurge-se a doutrina contra a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo.”. (FREITAS, 2002, p.3).

Dentre os tributaristas que se manifestam contrários ao cálculo por dentro do ICMS, destacamos Roque Antônio Carrazza que considerou inconstitucional a forma de tal cálculo, pois: “....a manipulação da base de cálculo do tributo acaba fatalmente alterando sua regra-matriz constitucional, deixando o contribuinte sob o império da insegurança.”. (CARRAZZA, 2002, p.205). E de forma exuberante, delineia a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº87/96 no que é pertinente a esse ponto, ou seja, o art. 13, § 1º, inciso I:

Deveras, a lei complementar, ao estabelecer que a base de cálculo do ICMS corresponde ao valor da operação ou prestação, somado ao do próprio tributo, extrapolou os limites constitucionais. Ferindo a regra-matriz do tributo, determinou, por meio deste estratagema, a cobrança de ICMS sobre grandezas estranhas à materialidade de sua hipótese de incidência. (CARRAZA, 2002, p. 210).

O renomado jurista considera ainda que, com o cálculo por dentro, ocorre uma majoração indevida da alíquota do ICMS, e demonstra que numa venda de R\$ 100,00, uma alíquota nominal de 18%, no cálculo por dentro transforma-se numa alíquota real de 21, 95%.

Outrossim, quando se pensou que com as alterações impostas pela Emenda Constitucional nº 33/2001, estaria encerrada a polêmica neste aspecto, o mesmo jurista insurge-se diante das imposições da referida Emenda:

Tentou-se, assim, convalidar, por via reflexa (com a cândida frase ‘também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço’), o cálculo por dentro do ICMS, que aqui estamos zurzindo. Esta manobra capciosa, no entanto, não anula o capítulo que acabamos de escrever. Com efeito, não é dado ao poder constituinte derivado alterar a regra-matriz constitucional de tributo algum, modificando-lhe arbitrariamente – como no caso em estudo - a base de cálculo possível. (CARRAZZA, 2002, p.220).

Entretanto, a manifestação do STF foi no sentido de considerar constitucional o cálculo por dentro do ICMS. E nesta linha de entendimento, Marcio Alexandre O.S. Freitas manifesta sua interpretação da seguinte forma: “Assim, a EC 33/01 surgiu para evitar novas demandas sobre o assunto, irradiando efeitos meramente declaratórios, tão-somente explicitando o que já fora abonado por nossa corte suprema.”. (FREITAS, 2002, p.4). E conclui:

Reputado válido e eficaz, pelo nosso Judiciário, o ‘cálculo por dentro’, cumpre-nos, na qualidade de profissionais da área tributária, ponderar com acuidade sobre os contornos científicos e, em especial, práticos da questão, enfocando a efetividade dos riscos a que submetidos os importadores que não adotaram tal metodologia na determinação do ICMS a pagar, na nacionalização de mercadorias estrangeiras. (FREITAS, 2002, p.4).

Assim, parece estar claramente definida esta polêmica, porém, ainda não findou. Por certo as administrações estaduais continuarão a cobrar o ICMS com o cálculo por dentro, inclusive nas operações de importação efetuadas por pessoa física.



### 3.4 ELEMENTOS BASILARES DO ICMS NA QUESTÃO DA IMPORTAÇÃO POR PESSOA FÍSICA

Com este capítulo objetiva-se citar brevemente os elementos básicos - incidência, alíquota, base de cálculo, etc... - que compõem o ICMS, sob o aspecto pertinente à tributação das operações de importação efetuadas por pessoa física, assim como alguns benefícios ou incentivos que constam atualmente na legislação estadual em vigor. Os diplomas legais que embasarão esta exposição serão a Lei Estadual nº 11.580/96 e o RICMS/2001 instituído pelo Decreto Estadual nº 5.141/01 e com as respectivas atualizações.

Usar-se-á esta legislação para embasamento, tendo em vista que é aquela que está mais próxima do contribuinte e com a qual, ele e os profissionais da área, e por que não dizer os cidadãos de modo geral, paranaenses, tem mais contato e melhor acesso. E ainda, porque são os diplomas legais paranaenses que regem a matéria sobre a qual se está efetuando o presente estudo.

O ponto de partida é o elemento base que dá suporte para os demais, que é a previsão de incidência.

#### 3.4.1 Incidência

Na legislação estadual a previsão de incidência do ICMS sobre a importação efetuada por pessoa física está contida na Lei nº 11.580/96, Art. 2º, § 1º, inciso I, alterado pela Lei nº 14.050/03 e estabelece que o imposto incide “sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica,

ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”. ([www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/leis-ICMS](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação_tributária_on-line/leis-ICMS)).

Por sua vez, no RICMS está contida no Art. 2º, § 1º, alínea a, atualizado pelo Decreto Estadual nº 5.375/02 e prevê que o imposto incidirá “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”. ([www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/regulamento do ICMS](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação_tributária_on-line/regulamento_do_ICMS)).

#### 3.4.2 Fato gerador

Quanto ao fato gerador, a Lei nº 11.580/96 nos incisos IX e XI do Art. 5º, alterados pela Lei nº 14.050/03, estabelecem que ele ocorre por ocasião “do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior” e também no caso, “da aquisição em licitação pública de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados”. ([www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/leis-ICMS](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação_tributária_on-line/leis-ICMS)). No RICMS está contido nos incisos IX e XI do Art. 5º, alterado pelo Decreto Estadual nº 1.769/03, cuja redação é a mesma da lei que regulamenta.

#### 3.4.3 Base de cálculo

No que tange a base de cálculo, a Lei nº 11.580/96 e o RICMS tratam deste elemento nos mesmos dispositivos, isto é, no Art. 6º incisos V e VII, respectivamente alterados pela Lei nº 14.050/03 e pelo Decreto Estadual nº 1.769/03

e neles está estabelecido que no caso de importação, compõe a base de cálculo “o valor da mercadoria ou bem constante no documento de importação, o II, o IPI, o IOC e quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras”; já no caso de aquisição em licitação de mercadorias importadas apreendidas ou abandonadas, compõe a base de cálculo “o valor da operação acrescido dos II, IPI e todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente”.(www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/leis-ICMS, www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/regulamento ICMS).

É oportuno evidenciar que ambos os diplomas legais (na Lei Art. 6º § 1º inciso I, no RICMS Art. 6º § 1º alínea a) salientam que integra a base de cálculo do ICMS, inclusive na importação, o montante do próprio imposto, constituindo o destaque do mesmo mera indicação para controle.

#### 3.4.4 Alíquota

Com referência à alíquota do ICMS incidente sobre as operações de importação efetuadas por pessoa física, são aplicadas as alíquotas que vigoram para as operações internas, conforme estabelece a Lei nº 11.580/96 em seu art. 14, §1º, inciso II e o RICMS em seu art. 15, §1º, alínea b. (www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/leis-ICMS, www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/regulamento ICMS).

Assim, sendo as alíquotas internas seletivas em função da essencialidade dos produtos ou serviços, da mesma forma as alíquotas incidentes nas operações de importação efetuadas por pessoa física obedecerão a tal sistemática; deste

modo, em função do produto importado pode-se ter alíquotas nos seguintes percentuais: 7, 12, 18, 25, 26 e 27% (conforme na Lei, art. 14; no RICMS, art.15).

### 3.4.5 Contribuinte

Concernente à determinação de que pessoa física é efetivamente contribuinte do ICMS quando efetuar importações, a Lei nº 11.580/96 no Art. 16, com as alterações da Lei nº 14.050/03, estabelece:

Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial.....

I - importe mercadoria ou bem do exterior, qualquer que seja a sua finalidade.....

III - adquira em licitação mercadoria ou bem apreendidos ou abandonados.

([www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/leis-ICMS](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação_tributária_on-line/leis-ICMS)).

Por sua vez, o RICMS no Art. 17 § único alíneas a e c, com as alterações do Decreto Estadual nº 1.769/03 ([www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/regulamento ICMS](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação_tributária_on-line/regulamento_ICMS)) estabelece o mesmo teor contido na lei.

É importante, ainda, mencionar que tanto a Lei nº 11.580/96, quanto o RICMS, respectivamente, em seu Art. 21 inciso III, estabelecem que as pessoas que

promovem importações são solidariamente responsáveis em relação ao imposto decorrente de tais operações.

#### 3.4.6 Local da operação para cobrança do imposto e estabelecimento responsável

Relativo à determinação do local da operação e o estabelecimento responsável para efeitos de cobrança do imposto, tanto a Lei nº 11.580/96, atualizada pela Lei nº 14.050/03, como o RICMS, atualizado pelo Decreto Estadual nº 1.769/03, estabelecem no art. 22, respectivamente, que em se tratando de bem ou mercadoria importada do exterior o local é “o do estabelecimento onde ocorre a entrada física ou o do domicílio do adquirente quando não estabelecido, no caso de importação do exterior”; e “aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados”. ([www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/leis-ICMS](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação_tributária_on-line/leis-ICMS), [www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/regulamento ICMS](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação_tributária_on-line/regulamento_ICMS)).

Importante destacar neste momento, que tendo em vista a polêmica existente em torno do que se considera “estabelecimento”, a lei retro citada e o RICMS, em seu Art. 22 § 3º o definem da seguinte maneira: “estabelecimento é o local, privativo ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias”.(Idem)

#### 3.4.7 Local, forma e prazo de pagamento do imposto

No que se refere a esses elementos a Lei nº 11.580/96 em seu Art. 36 estabelece apenas normas gerais, porém RICMS em seu Art. 56, com as alterações do Decreto Estadual nº 950/03 assim estabelece:

Art. 56. O ICMS deverá ser pago nas seguintes formas e prazos ( art. 36 da Lei n. 11.580/96 ):

.....

VI – na importação de mercadoria ou bem destinado ao ativo fixo ou para uso ou consumo:

.....

b) quando realizada por contribuinte não inscrito no CAD/ICMS, e com despacho aduaneiro no território paranaense, em GR-PR, no momento do desembaraço;

.....

c) quando realizada por contribuinte, inscrito ou não no CAD/ICMS, e com processamento do despacho aduaneiro fora do território paranaense, GNRE, no momento do desembaraço. ([www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/regulamento ICMS](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação_tributária_online/regulamento_ICMS)).

Depreende-se do texto acima que, em regra geral, o local, forma e prazo de recolhimento do ICMS incidente sobre as operações efetuadas por pessoa física são:

a – o local de pagamento é: onde ocorrer o desembaraço aduaneiro, independente se dentro ou fora do território paranaense;

b – a forma de pagamento é: em GR-PR se o despacho aduaneiro ocorrer em território paranaense e em GNRE se o despacho aduaneiro ocorrer fora do território paranaense;

c – o prazo de pagamento é: no momento do desembaraço aduaneiro independente do local onde se processar o mesmo.

Na aquisição em licitação, por pessoa física, de mercadoria importada abandonada ou apreendida, conclui-se que:

- a) o local de pagamento é: onde ocorrer a licitação;
- b) a forma de pagamento é: em GR-PR;
- c) o prazo de pagamento é: no momento da licitação ou liberação da mercadoria.

#### 3.4.8 Benefícios ou incentivos

Os benefícios ou incentivos do ICMS de modo geral estão elencados no Anexo I – Isenções, reportando-se ao Art. 3º do RICMS, e no Anexo II – Redução da Base de Cálculo, reportando-se ao Art. 14 do RICMS. Com relação aos benefícios ou incentivos que envolvem o ICMS nas operações de importação constata-se que a maioria deles alcança as pessoas jurídicas, apenas alguns alcançam as pessoas físicas, senão observe-se.

a. Isenções de ICMS que alcançam operações de importação efetuadas por pessoa física

Quanto às isenções que alcançam as operações efetuadas por pessoa física pode-se relacionar os seguintes itens do Anexo I – Isenções do RICMS ([www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/regulamento ICMS/anexo I](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação_tributária_on-line/regulamento_ICMS/anexo_I)):

a) item 11 – isenta os bens integrantes de bagagem de viajante procedentes do exterior, desde que isento do Imposto de Importação e quando não tenha havido contratação de câmbio.

b) item 62 – isenta os medicamentos importados do exterior por pessoa física, desde que não haja contratação de câmbio e esteja desonerado do Imposto de Importação.

c) item 68 – isenta mercadorias ou bens importados do exterior, que estejam isentos do Imposto de Importação e também sujeitos ao Regime de Tributação Simplificada, desde que não haja contratação de câmbio.

d) item 84-A – isenta o recebimento de mercadoria ou bem importados do exterior sob Regime de Admissão Temporária, com suspensão total do pagamento dos impostos federais incidentes na importação, observadas as condições estabelecidas na legislação federal, por prazo limitado e destinações específicas relacionadas no mesmo item.

e) item 85 – isenta o recebimento de bens através de remessas postais ou encomendas aéreas internacionais, destinados à pessoas físicas, desde que com valor FOB não superior a US\$ 50,00 (cinquenta dólares americanos) ou equivalente em outra moeda, desde que não haja contratação de câmbio e seja desonerada do Imposto de Importação.

f) item 86 – isenta a importação de reprodutores e matrizes caprinas, efetuadas diretamente por produtores.

g) item 88 – isenta importação de reprodutores e matrizes de animais vacuns, ovinos, suínos e bubalinos, puros de origem ou por cruza, condicionada à



condição de conseguir registro genealógico no país, efetuadas pelo titular do estabelecimento comercial ou produtor.

Estes são os itens que poderão alcançar as operações de importação que venham a ser realizadas por pessoa física.

Outros benefícios ou incentivos que eventualmente poderão alcançar as operações de importação por pessoa física, são aqueles relacionados à redução da base de cálculo.

b. Reduções na base de cálculo do ICMS nas operações de importação efetuadas por pessoa física.

Conforme mencionado, as previsões de reduções na base de cálculo do ICMS, estão arroladas no Anexo II – Redução na base de cálculo do RICMS ([www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/regulamento ICMS/anexoll](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação_tributária_on-line/regulamento_ICMS/anexoll)). Porém, poucos são os itens que poderão alcançar as operações de importação efetuadas por pessoa física, a rigor pode-se citar os seguintes:

a) item 14, possibilita a redução na base de cálculo das operações de importação de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, de tal forma que resulte em um percentual incidente (alíquota) de 8,8% (oito vírgula oito por cento).

b) item 15, possibilita a redução da base de cálculo para operações de importação do exterior de máquinas e implementos agrícolas, de tal forma que resulte em um percentual incidente (alíquota) de 5,6% (cinco vírgula seis por cento).

Cabe destacar, por fim, que a operação de importação equipara-se a uma operação interna, assim, pelas normas e acordos comerciais internacionais, salvo

exceções, o produto importado deverá ter o mesmo tratamento tributário que este mesmo produto tenha internamente, em consequência tem-se uma série de produtos, especialmente primários, que entrarão no país sob o regime do diferimento e outros regimes específicos que a legislação estabeleça, inclusive quando isentos ou com redução na base de cálculo.

Deste modo, estão elencados os principais elementos componentes do ICMS sob o aspecto da questão que se está tratando, isto é, que regem o ICMS sobre as operações de importação efetuadas por pessoa física.

### 3.5 O SEGMENTO DA IMPORTAÇÃO E SEU REFLEXO NA ARRECADAÇÃO DO ESTADO DO PARANÁ

O propósito deste capítulo é demonstrar o comportamento da arrecadação de ICMS gerado pelas operações de importação e seu reflexo, sob diversos aspectos, na arrecadação geral do Estado do Paraná, com breves comentários sobre alguns fatores que se destacam nas tabelas que adiante serão apresentadas.

Inicia-se pela apresentação de tabelas que mostrem o comportamento do ICMS oriundo da importação em geral, seguindo com a demonstração do comportamento regional desta arrecadação e por fim, especificamente os reflexos da arrecadação de ICMS oriundo das importações efetuadas por pessoa física.

É interessante que essa demonstração reflita os últimos 6 (seis) anos, ou seja, 1997 a 2002, o que dará uma melhor visão do comportamento deste segmento

ao longo deste período e a possibilidade, a quem interessar, de uma apreciação e análise melhor embasada e mais rica em termos de dados.

Destaque-se que em todos os valores referente à arrecadação estadual, constantes nas diversas tabelas deste capítulo, não está excluída a parte pertencente aos municípios, que corresponde a 25% do ICMS e 50% do IPVA, com exceção da receita orçamentária, na qual está excluída a parte municipal.

Esclareça-se ainda, que foram usados os valores correntes, ou seja, sem atualização, pois se trata de um estudo de representatividade.

3.5.1 A arrecadação de ICMS sobre operações de importação em geral e seu reflexo na arrecadação do Estado do Paraná

TABELA 1

Reflexo do ICMS importação sobre a arrecadação total de ICMS no Estado do Paraná			
Ano	ICMS Importação (1) (A)	ICMS Total (1) (B)	Representatividade em % (A/B)
1997	44.653.323,79	3.133.998.000,00	1,425%
1998	51.891.853,58	3.407.287.000,00	1,523%
1999	60.156.730,76	3.458.840.000,00	1,739%
2000	68.637.213,56	4.349.454.000,00	1,578%
2001	86.333.426,85	4.921.540.000,00	1,754%
2002	274.107.338,97	5.678.489.000,00	4,827%
Total	585.779.887,51	24.949.608.000,00	2,348%
( 1 ) – Valores correntes em reais e apurados sob regime de competência. <sup>1</sup>			

Fonte: Boletim Informativo SEFA/CRE/IGA – 1997 a 2002.

<sup>1</sup> Regime de Competência: é o produto da arrecadação efetivamente arrecadada do primeiro ao último dia útil do mês civil, isto é, o valor que foi recolhido pela agência bancária no período de referência, independente do “floating” bancário. “Floating” é a diferença de tempo entre o momento da arrecadação e o efetivo crédito ao Tesouro do Estado. (Boletim Informativo SEFA/CRE/IGA).

Nesta tabela está demonstrada a representatividade (%) do ICMS gerado e arrecadado pelas importações em geral em relação à arrecadação geral de ICMS no Estado do Paraná referente aos anos especificados.

Destaca-se nesta Tabela 1 o significativo aumento do ICMS oriundo da importação no ano de 2002, aumentando conseqüentemente a sua representatividade no bolo total de ICMS. Observe-se, ainda, que o ICMS importação foi aumentando sua representatividade no decorrer dos anos.

TABELA 2

<b>Reflexo do ICMS importação sobre a receita orçamentária no Estado do Paraná</b>			
<b>Ano</b>	<b>ICMS Importação (1) (A)</b>	<b>Receita Orçamentária (2) (B)</b>	<b>Representatividade em % (A/B)</b>
1997	44.653.323,79	<b>(3)</b>	0
1998	51.891.853,58	2.925.673.986,51	1,774%
1999	60.156.730,76	3.310.028.749,84	1,817%
2000	68.637.213,56	3.467.776.625,18	1,979%
2001	86.333.426,85	3.917.752.145,88	2,204%
2002	274.107.338,97	4.512.530.281,35	6,074%
<b>Total</b>	<b>585.779.887,51</b>	<b>18.133.761.788,76</b>	<b>3,230%</b>
<b>( 1 ) - Valores correntes em reais e apurados sob regime de competência.</b>			
<b>( 2 ) - Valores correntes em reais e apurados sob regime de caixa.<sup>2</sup></b>			
<b>( 3 ) - Dado não disponível</b>			

Fonte: Boletim Informativo SEFA/CRE/IGA - 1997 a 2002.

Primeiramente há que se dizer que na receita orçamentária estão incluídos: 75% do ICMS arrecadado, haja vista que 25% pertence aos municípios, 50 % do IPVA arrecadado, outros 50% pertence aos municípios, 100% do ITCMD, as Taxas arrecadadas em geral e outras receitas (repasse da União, etc...). Ou seja,

<sup>2</sup> Regime de Caixa: é o produto da arrecadação referente à data do crédito ao Tesouro do Estado, isto é, o total dos valores "efetivamente" recebido pelo Tesouro, independente da data do recolhimento na agência bancária. O "Floating", tempo entre arrecadação e creditamento, tem girado em torno de 4 (quatro) dias úteis. (Boletim Informativo SEFA/CRE/IGA).

são aqueles recursos que efetivamente o Estado teve disponível para cobrir suas despesas.

De modo geral a Tabela 2 repete o comportamento da Tabela 1, porém destaque-se que o ICMS arrecadado na importação reflete uma representatividade percentualmente superior em relação à receita orçamentária, devido à exclusão da parte do ICMS e IPVA que cabe aos municípios.

TABELA 3

Reflexo do ICMS importação sobre a arrecadação total tributária no Estado do Paraná			
Ano	ICMS Importação (1) (A)	Arrecadação total tributária (1) (B)	Representatividade em % (A/B)
1997	44.653.323,79	3.369.973.000,00	1,325%
1998	51.891.853,58	3.671.714.000,00	1,413%
1999	60.156.730,76	3.735.325.000,00	1,610%
2000	68.637.213,56	4.349.454.000,00	1,578%
2001	86.333.426,85	5.345.337.000,00	1,615%
2002	274.107.338,97	6.115.496.000,00	4,482%
Total	585.779.887,51	26.587.299.000,00	2,203%
( 1 ) - Valores correntes em reais e apurados sob regime de competência.			

Fonte: Boletim Informativo SEFA/CRE/IGA - 1997 a 2002.

Inicialmente é preciso esclarecer que se denomina de “arrecadação total tributária” o total arrecadado, ou seja, 100% do ICMS, IPVA, ITCMD e Taxas em geral.

Do mesmo modo que as tabelas anteriores, a Tabela 3 reflete uma evolução constante nos valores da arrecadação estadual em geral. O que não foi mencionado anteriormente é que, não obstante, o aumento anual dos valores arrecadados, o índice de representatividade que mantinha uma constante de aumento, diminui no ano de 1999, porém recuperou-se no ano seguinte.

O ano de 2002 ocorreu um aumento considerável do ICMS oriundo da importação, elevando para 4,482% seu reflexo sobre a arrecadação total tributária, praticamente triplicando o índice do ano anterior.

### 3.5.2 A arrecadação regional de ICMS oriunda da importação e seu reflexo na arrecadação do Estado do Paraná

No Estado do Paraná a administração tributária está a cargo da CRE – Coordenação da Receita do Estado, órgão de regime especial, funcionando hierarquicamente no âmbito da SEFA – Secretaria de Estado da Fazenda. A CRE possui uma administração central, que funciona na capital do estado e, atualmente, dez unidades administrativas regionais, denominadas Delegacias Regionais da Receita, distribuídas em todo o Estado conforme tabela abaixo:

TABELA 4

<b>Delegacias Regionais da Receita do Paraná – DRRs</b>	
1ª DRR de Curitiba	Sede em Curitiba engloba a Capital e municípios da Região Metropolitana e o Litoral do Estado.
3ª DRR de Ponta Grossa	Sede em Ponta Grossa engloba municípios da Região Central e Centro Norte até a divisa com São Paulo.
4ª DRR de União da Vitória	Sede em União da Vitória é composta por municípios da Região Sul do Estado.
5ª DRR de Guarapuava	Sede em Guarapuava e composta por municípios da Região Central do Estado.
6ª DRR de Jacarezinho	Sede em Jacarezinho e formada por municípios da Região denominada Norte Velho.
8ª DRR de Londrina	Sede em Londrina e constituída por municípios da Região denominada Norte Novo.
9ª DRR de Maringá	Sede em Maringá e constituída por municípios da Região denominada Norte Novíssimo.
11ª DRR de Umuarama	Sede em Umuarama e abrange a Região Noroeste do Estado.
13ª DRR de Cascavel	Sede em Cascavel e é composta por municípios da Região Oeste do Estado.
14ª DRR de Pato Branco	Sede em Pato Branco e engloba a Região Sudoeste do Estado.

Observe-se a próxima tabela.

TABELA 5

Reflexo do ICMS importação arrecadado por Regional sobre o ICMS importação arrecadado em todo o Estado do Paraná												
DELEGACIAS REGIONAIS	ANO e PERCENTUAL DE REPRESENTATIVIDADE											
	1997	%	1998	%	1999	%	2000	%	2001	%	2002	%
1º DRR – Curitiba	30.005.973,50	67,198%	23.861.325,65	45,983%	24.180.985,03	40,197%	36.565.854,55	53,274%	62.518.175,93	72,415%	197.680.093,68	72,415%
2º DRR – Reg Metropolitana	5.203.984,43	11,654%	16.151.980,14	31,126%	13.063.372,84	21,716%	14.101.764,33	20,545%	*	*	*	*
3º DRR - Ponta Grossa	2.038.332,79	4,565%	2.495.390,19	4,809%	8.106.740,98	13,476%	4.885.112,86	7,117%	2.356.985,63	2,730%	23.038.602,88	2,730%
4º DRR - União da Vitória	28.256,05	0,063%	18.393,54	0,035%	4.760,27	0,008%	9.585,70	0,014%	14.364,56	0,017%	692.037,71	0,017%
5º DRR – Guarapuava	170.510,63	0,382%	74.800,39	0,144%	64.263,65	0,107%	647.034,82	0,943%	138.857,46	0,161%	2.487.308,57	0,161%
6º DRR – Jacarezinho	240.663,57	0,539%	134.885,96	0,260%	61.883,52	0,103%	21.567,83	0,031%	11.970,47	0,014%	462.064,99	0,014%
8º DRR – Londrina	2.674.581,03	5,990%	4.109.116,72	7,919%	11.373.476,74	18,906%	9.503.024,30	13,845%	17.239.871,52	19,969%	29.101.616,22	19,969%
9º DRR – Maringá	750.246,77	1,680%	828.935,51	1,597%	502.208,56	0,835%	655.422,30	0,955%	994.746,09	1,152%	9.941.815,80	1,152%
11º DRR – Umuarama	733.682,88	1,643%	930.713,10	1,794%	578.372,89	0,961%	590.718,82	0,861%	699.075,47	0,810%	2.088.830,50	0,810%
13º DRR – Cascavel	1.395.264,13	3,125%	1.281.416,58	2,469%	735.461,82	1,223%	399.004,80	0,581%	764.913,06	0,886%	6.544.154,41	0,886%
14º DRR - Pato Branco	1.232.548,27	2,760%	1.969.334,96	3,795%	1.426.891,14	2,372%	1.129.914,50	1,646%	1.531.023,17	1,773%	2.018.884,88	1,773%
17º DRR – Outros Estados	179.279,75	0,401%	35.560,84	0,069%	58.313,32	0,097%	128.208,75	0,187%	63.443,49	0,073%	51.929,32	0,073%
<b>TOTAL</b>	<b>44.653.323,79</b>	<b>100,000%</b>	<b>51.891.853,58</b>	<b>100,000%</b>	<b>60.156.730,76</b>	<b>100,000%</b>	<b>68.637.213,56</b>	<b>100,000%</b>	<b>86.333.426,85</b>	<b>100,000%</b>	<b>274.107.338,97</b>	<b>100,000%</b>
Valores correntes em reais. Dados apurados sob regime de competência.												
* A 2ª Delegacia Regional foi desativada em 2001.												

Origem: Boletim SEFA/CRE/IGA - 1997 a 2002 - ajustado.

Primeiramente, necessário se faz esclarecer, que a “17ª DRR Outros Estados”, não se trata de uma regional, mas é usado para identificar as empresas localizadas em outros estados com inscrição estadual no Paraná para possibilitar os recolhimentos devidos por substituição tributária, ou seja, são os contribuintes de outros estados inscritos como substitutos tributários.

Esta Tabela 5 demonstra a representatividade das arrecadações regionais de ICMS sobre a importação em relação à arrecadação total de ICMS oriundo da importação. De pronto já se destaca, o alto percentual de representatividade da 1ªDRR diante do quadro estadual, girando em torno de 72% nos anos de 2001 e 2002, liderando o “ranking” desta representatividade. O segundo lugar era preenchido pela 2ªDRR, quando estava ativa, porém com sua desativação tal colocação passou para a 8ªDRR. Na sequência alternam-se diversas regionais.

Com a menor representatividade neste aspecto está, a 4ªDRR e a 6ªDRR, respectivamente, nos anos de 1997 a 2000 e 2001 a 2002. Na outra ponta, a desativação da 2ªDRR propiciou uma concentração de arrecadação de ICMS sobre importações ainda maior daquela existente até então. Busca-se entender as razões de tal procedimento administrativo, vez que não é recomendado pela boa administração a concentração excessiva, que eventualmente poderá prejudicar o desempenho, controle e a gestão da Unidade.



TABELA 6

Reflexo do ICMS importação arrecadado por Regional sobre o ICMS em geral arrecadado por Regional no Estado do Paraná																		
DELEGACIAS REGIONAIS	1997		%	1998		%	1999		%	2000		%	2001		%	2002		%
	A	B		B/A	C		D	D/C		E	F		F/E	G		H	H/G	
1ºDRR - Curitiba	30.005,97	1.319.452,84	2,274 %	23.861,33	1.491.434,46	1,600 %	24.180,99	1.449.164,33	1,669 %	36.565,85	1.783.905,66	2,050 %	62.518,18	3.652.540,98	1,712 %	197.680,09	4.200.366,94	4,706 %
2ºDRR - Reg Metropolitana	5.203,98	802.246,38	0,649 %	16.151,98	896.213,92	1,802 %	13.063,37	1.003.150,08	1,302 %	14.101,76	1.386.529,34	1,017 %	*	*	*	*	*	*
3ºDRR - Ponta Grossa	2.038,33	112.722,91	1,808 %	2.495,39	141.843,78	1,759 %	8.106,74	125.453,02	6,462 %	4.885,11	145.484,16	3,358 %	2.356,99	159.197,11	1,481 %	23.038,60	224.491,00	10,263 %
4º DRR - União da Vitória	28,26	28.487,62	0,099 %	18,39	27.396,59	0,067 %	4,76	28.089,27	0,017 %	9,59	28.789,53	0,033 %	14,36	35.851,04	0,040 %	692,04	47.545,25	1,456 %
5º DRR - Guarapuava	170,51	43.240,72	0,394 %	74,80	46.572,68	0,161 %	64,26	41.508,04	0,155 %	647,03	50.637,42	1,278 %	138,86	61.312,43	0,226 %	2.487,31	81.812,53	3,040 %
6º DRR - Jacarezinho	240,66	32.472,29	0,741 %	134,89	31.672,66	0,426 %	61,88	29.776,51	0,208 %	21,57	29.981,99	0,072 %	11,97	29.365,40	0,041 %	462,06	34.058,81	1,357 %
8º DRR - Londrina	2.674,58	187.167,41	1,429 %	4.109,12	204.190,69	2,012 %	11.373,48	209.148,27	5,438 %	9.503,02	230.400,49	4,125 %	17.239,87	283.778,18	6,075 %	29.101,62	299.816,58	9,706 %
9º DRR - Maringá	750,25	115.812,88	0,648 %	828,94	120.102,52	0,690 %	502,21	105.894,39	0,474 %	655,42	128.293,45	0,511 %	994,75	157.044,00	0,633 %	9.941,82	185.258,08	5,366 %
11º DRR - Umuarama	733,68	59.531,05	1,232 %	930,71	63.637,11	1,463 %	578,37	46.807,33	1,236 %	590,72	55.428,58	1,066 %	699,08	59.157,22	1,182 %	2.088,83	73.990,36	2,823 %
13º DRR - Cascavel	1.395,26	107.331,51	1,300 %	1.281,42	107.215,73	1,195 %	735,46	103.937,10	0,708 %	399,00	120.264,90	0,332 %	764,91	125.264,38	0,611 %	6.544,15	133.262,77	4,911 %
14º DRR - Pato Branco	1.232,55	48.997,08	2,516 %	1.969,33	49.102,70	4,011 %	1.426,89	45.032,78	3,169 %	1.129,91	50.896,21	2,220 %	1.531,02	58.027,50	2,638 %	2.018,88	72.376,50	2,789 %
17º DRR - Outros Estados	179,28	276.535,32	0,065 %	35,56	227.904,17	0,016 %	58,31	270.878,88	0,022 %	128,21	338.842,27	0,038 %	63,44	300.001,75	0,021 %	51,93	325.510,17	0,016 %
TOTAL	44.653,32	3.133.998,00	1,425 %	51.891,85	3.407.287,00	1,523 %	60.156,73	3.458.840,00	1,739 %	68.637,21	4.349.454,00	1,578 %	86.333,43	4.921.540,00	1,754 %	274.107,34	5.678.489,00	4,827 %
A, C, E, G, I, L = Arrecadação de ICMS oriunda da importação na Delegacia Regional.																		
B, D, F, H, J,M = Arrecadação total do ICMS na Delegacia Regional.																		
* A 2ª Delegacia Regional foi desativada em 2001.																		
Valores em R\$1.000,00. Dados apurados sob Regime de Competência.																		

Esta Tabela 6 mostra o reflexo da arrecadação de ICMS oriunda das importações em cada Regional, sobre a arrecadação geral de ICMS dessas mesmas Regionais.

Seguindo a tendência até aqui verificada, da pouca representatividade do ICMS oriundo da importação, verifica-se tal tendência também neste comparativo, em que se destacam as Regionais: 8ªDRR com 5,438% em 1999, 4,125% em 2000, 6,075% em 2001 e 9,706% em 2002; a 3ªDRR com 6,462% em 1999, 10,263% em 2002; a 14ªDRR com 4,011% em 1998; a 1ª DRR com 4,706% em 2002; a 9ªDRR com 5,366% em 2002; e a 13ªDRR com 4,911% em 2002.

TABELA 7

Comparativo da arrecadação de ICMS importação da Capital, Região Metropolitana e Litoral com esta mesma arrecadação do Interior do Estado, sobre o total de ICMS importação do Paraná						
Ano	Capital/Região Metropolitana (1) A	Percentual sobre o total A/C	Interior do Estado (1) B	Percentual sobre o total B/C	Total C	% Total
1997	35.209.957,93	78,852%	9.443.365,86	21,148%	44.653.323,79	100%
1998	40.013.305,78	77,109%	11.878.547,80	22,891%	51.891.853,58	100%
1999	37.244.357,87	61,912%	22.912.372,89	38,088%	60.156.730,76	100%
2000	50.667.618,89	73,819%	17.969.594,67	26,181%	68.637.213,56	100%
2001	62.518.175,93	72,415%	23.815.250,92	27,585%	86.333.426,85	100%
2002	197.680.093,68	72,118%	76.427.245,29	27,882%	274.107.338,97	100%
Total	423.333.510,07	72,268%	162.446.377,44	27,732%	585.779.887,51	100%
( 1 ) - Valores correntes em reais e apurados sob regime de competência.						

Fonte: Boletim Informativo SEFA/CRE/IGA - 1997 a 2002 - ajustado.

A Tabela 7 mostra o percentual alcançado em cada ano, pelas arrecadações de ICMS sobre importação da Capital, Região Metropolitana e Litoral e do Interior do Estado em relação ao total de ICMS arrecadado no Estado.

Evidencia-se, novamente, aqui a imensa supremacia da Região da Capital, incluída a Metropolitana e Litoral, sobre o restante do Estado, em termos de arrecadação de ICMS oriundo da importação.

Na verdade, este quadro da arrecadação de ICMS sobre importações espelha, da mesma forma que a arrecadação total do Estado do Paraná, o panorama econômico existente no Estado.

A economia paranaense está concentrada na Capital e Região Metropolitana, assim, a maioria dos estabelecimentos indústrias, comerciais e serviços estão instalados em Curitiba ou nos municípios que compõe a Região Metropolitana, resultando, por consequência, o quadro demonstrado. Observe-se na Tabela 7 que os percentuais da Capital e Região metropolitana giram em torno de 72%, enquanto os do restante do Estado giram em torno de 27%.

O que acaba se demonstrando é a influência da distribuição econômica regional do Paraná, sobre a arrecadação de ICMS oriundo da importação. E assim não poderia deixar de ser, pois, esta concentração regional econômica estende-se às empresas importadoras e também às pessoas físicas com possibilidades de importar.

### 3.5.3 A arrecadação de ICMS oriunda de importação efetuada por pessoa física e seu reflexo na arrecadação do Estado do Paraná

Depois de mostrar o reflexo do ICMS oriundo da importação sobre a arrecadação em diversos aspectos, é de se mostrar o reflexo da arrecadação do ICMS recolhido por pessoas físicas que efetuaram importações, sobre alguns aspectos da arrecadação estadual. É a parte mais específica desta demonstração referente à arrecadação de ICMS relacionado às importações, vez que o tema central é a importação efetuada por pessoa física.

TABELA 8

Reflexo da arrecadação do ICMS importação por pessoa física sobre a arrecadação total do ICMS no Estado do Paraná			
Ano	ICMS Pessoa Física (1) (A)	ICMS Total (1) (B)	Representatividade em % (A/B)
1997	197.596,94	3.133.998.000,00	0,0063%
1998	290.115,10	3.407.287.000,00	0,0085%
1999	346.888,68	3.458.840.000,00	0,0100%
2000	373.706,61	4.349.454.000,00	0,0086%
2001	351.288,16	4.921.540.000,00	0,0071%
2002	254.637,40	5.678.489.000,00	0,0045%
Total	1.814.232,89	24.949.608.000,00	0,0073%
( 1 ) - Valores correntes em reais e apurados sob regime de competência.			

Fonte: Boletim Informativo SEFA/CRE/IGA - 1997 a 2002.

Vê-se na Tabela 8 a representatividade do ICMS recolhido por pessoa física que efetuou importação, em relação à arrecadação total de ICMS em todo o Estado. Destaca-se neste aspecto a baixíssima representatividade do ICMS decorrente das importações efetuadas por pessoas físicas, chegando em 1999 no percentual máximo atingido de 0,0100%.

TABELA 9

Reflexo do ICMS importação por pessoa física sobre a receita orçamentária no Estado do Paraná			
Ano	ICMS Pessoa Física (1) (A)	Receita Orçamentária (2) (B)	Representatividade em % (A/B)
1997	197.596,94	(3)	
1998	290.115,10	2.925.673.986,51	0,0099%
1999	346.888,68	3.310.028.749,84	0,0105%
2000	373.706,61	3.467.776.625,18	0,0108%
2001	351.288,16	3.917.752.145,88	0,0090%
2002	254.637,40	4.512.530.281,35	0,0056%
Total	1.814.232,89	18.133.761.788,76	0,0100%
( 1 ) - Valores correntes em reais e apurados sob regime de competência.			
( 2 ) - Valores correntes em reais e apurados sob regime de caixa.			
( 3 ) - Dado não disponível			

Fonte: Boletim Informativo SEFA/CRE/IGA - 1997 a 2002.

Era pequena a representatividade da arrecadação de ICMS oriunda das operações praticadas por pessoa física em relação à arrecadação geral do ICMS, porém, na Tabela 9, em relação à receita orçamentária, existe uma pequena melhora em vista da receita tributária ser menor que a arrecadação total do ICMS. Seu maior percentual ocorre em 2000, com o inexpressivo percentual de 0,0108%.

TABELA 10

<b>Reflexo do ICMS importação por pessoa física em relação à arrecadação tributária total no Estado do Paraná</b>			
<b>Ano</b>	<b>ICMS Pessoa Física (1) (A)</b>	<b>Arrecadação tributária total (1) (2) (B)</b>	<b>Representatividade em % (A/B)</b>
1997	197.596,94	3.369.973.000,00	0,0059%
1998	290.115,10	3.671.714.000,00	0,0079%
1999	346.888,68	3.735.325.000,00	0,0093%
2000	373.706,61	4.349.454.000,00	0,0086%
2001	351.288,16	5.345.337.000,00	0,0066%
2002	254.637,40	6.115.496.000,00	0,0042%
<b>Total</b>	<b>1.814.232,89</b>	<b>26.587.299.000,00</b>	<b>0,0068%</b>
<b>( 1 ) - Valores correntes em reais e apurados sob regime de competência.</b>			
<b>( 2 ) - Incluídos todos os impostos e taxas estaduais</b>			

Fonte: Boletim Informativo SEFA/CRE/IGA – 1997 a 2002.

Esta Tabela 10 reflete o ICMS oriundo das importações efetuadas por pessoa física sobre a arrecadação tributária total, a respeito da qual já se mencionou a composição. Conforme se denota da tabela, a representatividade, que já era insignificante, se reduz ainda mais, chegando ao percentual máximo de 0,0093% em 1999.

TABELA 11

Reflexo do ICMS importação pessoa física sobre a arrecadação total do ICMS importação no Estado do Paraná			
Ano	ICMS Pessoa Física (1) (A)	ICMS Importação (1) (B)	Representatividade em % (A/B)
1997	197.596,94	44.653.323,79	0,4425%
1998	290.115,10	51.891.853,58	0,5591%
1999	346.888,68	60.156.730,76	0,5766%
2000	373.706,61	68.637.213,56	0,5445%
2001	351.288,16	86.333.426,85	0,4069%
2002	254.637,40	274.107.338,97	0,0929%
<b>Total</b>	<b>1.814.232,89</b>	<b>585.779.887,51</b>	<b>0,3097%</b>
<b>( 1 ) - Valores correntes em reais e apurados sob regime de competência.</b>			

Fonte: Boletim Informativo SEFA/CRE/IGA - 1997 a 2002.

Esta Tabela 11 reflete a representatividade do ICMS oriundo das operações de importação efetuadas por pessoa física em relação a arrecadação geral de ICMS oriundo de importações. Neste aspecto os índices mostram uma obvia melhora, vez que os valores do ICMS geral da importação são menores.

O que se evidencia na tabela é que no ano de 2002, apesar do ICMS em geral oriundo da importação ter apresentado um volume maior, o mesmo não ocorreu com o ICMS oriundo das operações de importação efetuadas por pessoa física, tendo tido no referido ano, o menor índice de representatividade, ou seja, 0,0929%.

Findadas as demonstrações, o que chama a atenção é a baixa representatividade do ICMS oriundo das importações em geral, sobre a arrecadação estadual. Porém, o fato que se evidencia mais fortemente, é a inexpressiva representatividade do ICMS oriundo das operações efetuadas por pessoa física, sobre a arrecadação estadual.

Tais evidências provocam perplexidade, vez que as polêmicas sobre a questão eram muitas e davam a impressão que a representatividade do segmento era mais significativa do ficou demonstrado.

Acredita-se que esta representatividade tão baixa do ICMS sobre a importação em relação à arrecadação em geral do Estado, é motivada, em grande parte, pelo sistema de arrecadação do Estado do Paraná, pois seus relatórios, e inclusive a fonte utilizada para as tabelas mostradas, relatam os valores efetivamente recolhidos através de GR-PR<sup>3</sup> (Guia de Recolhimento do Estado do Paraná) e GNRE<sup>4</sup> (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais).

Ocorre que até 1.7.2002 a legislação estadual permitia que os contribuintes inscritos no CAD/ICMS que efetuassem importações com gravame do ICMS e despacho aduaneiro dentro do Estado, lançassem o imposto devido em Conta Gráfica<sup>5</sup>, recolhendo-o por ocasião do recolhimento da GR-PR referente a GIA/ICMS<sup>6</sup> (Guia de Informação e Apuração do ICMS). Ora, como os relatórios de arrecadação só apontam os recolhimentos em GR-PR e GNRE, conseqüentemente, os valores devidos na importação e debitados em Conta Gráfica não estão incluídos.

---

<sup>3</sup> GR-PR é a Guia de Recolhimento instituída pelo fisco do Estado do Paraná para recolhimento dos diversos tributos estaduais aos cofres públicos, dentro do território paranaense.

<sup>4</sup> A GNRE - Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais é a guia de recolhimento instituída pelo fisco do Estado do Paraná para efetuar os recolhimentos de tributos estaduais dos cofres públicos, fora do território paranaense, ou seja, em outra Unidade da Federação, em especial decorrente do regime de "substituição tributária", ou em virtude de importações com desembaraço fora do território paranaense.

<sup>5</sup> Conta Gráfica é a sistemática de débitos e créditos escriturais referente ao ICMS, com registro de todas as operações mercantis efetuadas em livros próprios (Livro Registro de Entradas, Livro Registro de Saídas, Livro de Apuração do ICMS), utilizada por contribuinte inscrito no cadastro do ICMS para apuração do ICMS ao final de cada período.

<sup>6</sup> GIA/ICMS é uma guia que o contribuinte inscrito no cadastro estadual entrega ao fisco estadual, na qual estão contidas as informações sobre os totais das operações comerciais efetuadas pelo contribuinte, assim como os débitos e créditos, registrados na conta gráfica, e ainda o saldo devedor ou credor de ICMS no final de cada período.

A partir da data de 1.7.2002 a legislação foi alterada, através do Decreto nº 5.678, §1º, alteração 53ª, de 14.5.2002, e regra geral, os recolhimentos referentes à importação passaram a serem devidos em GR-PR ou GNRE no momento do desembaraço aduaneiro, conforme mencionado no capítulo 3.4.7 deste estudo.

Neste sentido compartilha-se da opinião de CASANOVA NETO e KANEKO expressada em sua monografia de que os relatórios de arrecadação do Fisco Estadual não conseguem demonstrar a participação exata do ICMS relativo às importações, confira-se: “É de se ressaltar, no entanto, que o sistema arrecadatário estadual não consegue demonstrar a participação exata do ICMS relativo a tais importações.”.(Monografia, 2000, p. 46).

Porém, o mesmo não se diz do ICMS oriundo das importações efetuadas por pessoa física, pois o relatório que aponta esses valores é elaborado com base no CPF do contribuinte que efetuou o recolhimento, assim, foram apurados todos os recolhimentos relativos à importação efetuados por pessoa física, e é sabido que pessoa física não tem inscrição no CAD/ICMS e, portanto, não tem a possibilidade de lançar valores de débitos em conta gráfica.

Acredita-se que a razão principal do grande aumento na arrecadação de ICMS sobre importações no ano de 2002 reside no fato de que a partir de 1.7.2002 o ICMS devido sobre importações efetuadas por contribuintes inscritos, com desembaraço no território paranaense, deixou de ser debitado em conta gráfica passando a ser recolhido em GR-PR.

Assim, somente no ano de 2003 e posteriores, é que os relatórios de arrecadação do fisco paranaense apontarão com mais exatidão o volume de ICMS



arrecadado oriundo das importações, isto, se não mudar a legislação pertinente recentemente alterada.

Outrossim, na sequência se tratará das operações de importação efetuadas por pessoa física sob diversos aspectos, em especial, no que se refere à atuação do fisco estadual em relação com a questão posta, alcançando as suas ações e procedimentos fiscais, isto é, a própria fiscalização.

Por certo, a dissertação sobre os aspectos que serão tratados revelará outras razões da baixíssima representatividade do ICMS sobre operações de importação em geral e sobre operações efetuadas por pessoa física, confrontada com a arrecadação em geral no Estado do Paraná.

### 3.6 AS IMPORTAÇÕES EFETUADAS POR PESSOA FÍSICA E O FISCO ESTADUAL

Neste capítulo, o propósito é efetuar um estudo das operações de importação efetuadas por pessoas físicas sob diversos aspectos como por exemplo: a entrada no Paraná das importações, os procedimentos da Receita Estadual no controle e fiscalização das operações com mercadorias importadas, em particular por pessoa física, a disponibilidade de dados sobre a questão e outros..... tendo sempre presente a atuação do Fisco Estadual do Paraná.

Dir-se-ia que é o ponto central deste estudo, visto que é ao final deste capítulo que ficará demonstrado o grau de eficiência do Fisco Estadual no trato das importações, em especial importações efetuadas por pessoa física e o nível de eficácia de suas ações na busca do tributo devido ao Estado, por este segmento.

### 3.6.1 A entrada de mercadorias importadas no Estado do Paraná

Ao falar-se da entrada de mercadorias no Estado do Paraná, constata-se que os produtos em geral chegam ao Estado por via aérea, marítima, terrestre e fluvial ou lacustre. No transporte de mercadorias em geral, destaca-se a via terrestre, e nesta, o transporte rodoviário. O transporte aéreo e o marítimo aparecem com importância menor neste aspecto. Já o transporte fluvial ou lacustre é insignificante na movimentação dos produtos consumidos ou comercializados no território paranaense.

O mesmo não se pode dizer, quando é mencionada a questão dos lugares (portos) por onde adentram no Paraná as mercadorias importadas, em especial por pessoa física. Neste aspecto, logo vêm à mente lugares como o Porto de Paranaguá, o Aeroporto de Afonso Pena em São José dos Pinhais e Foz do Iguaçu.

De fato, o volume de mercadorias que entra por esses portos é grande, inclusive Paranaguá e Foz do Iguaçu são as portas de entrada por onde adentram as maiores quantidades de produtos destinados ao Paraná, todavia, existem diversos outros portos de entrada pelo Brasil, por onde são importadas mercadorias por contribuintes paranaenses; as tabelas abaixo nos mostram os diversos lugares por onde ocorreram as importações paranaenses no período de 1997 a 2001, e apresentam também os valores dessas importações.

TABELA 12

IMPORTAÇÕES PARANAENSES, POR PORTO DE ENTRADA – 1997		
CODPORTO	PORTOS	VALOR US\$ FOB
0117600	AEROPORTO INTERNACIONAL DE BRASILIA	535.056
0145200	CORUMBA	41.703
0145300	PONTA PORA	184.335
0217600	PORTO DE BELEM	49.846
0230100	RIO BRANCO	27.989
0250151	GUAJARÁ-MIRIM	241.288
0317600	PORTO DE FORTALEZA	382.970
0417600	PORTO DO RECIFE	576.983
0430151	CABEDELO	10.182
0510100	SALVADOR	2.087
0517600	PORTO DE SALVADOR	1.003.596
0617600	AEROPORTO INTERNACIONAL TANCREDO NEVES	970.239
0717600	PORTO DO RIO DE JANEIRO	1.392.343
0717700	AEROPORTO INTERNACIONAL DO RIO DE JANEIRO	57.358.234
0727600	PORTO DE VITORIA	1.793.236
0810600	SANTOS	28.066
0812000	SAO JOSE DOS CAMPOS	1.594
0815300	SAO SEBASTIAO	89.143
0815500	SAO PAULO	1.036
0817600	AEROPORTO INTERNACIONAL DE SAO PAULO	35.041.256
0817700	AEROPORTO INTERNACIONAL DE VIRACOPOS	225.432.524
0817800	PORTO DE SANTOS	102.605.432
0910100	CURITIBA	17.207.141
0910151	SAO JOSE DOS PINHAIS	148.359.262
0910152	ANTONINA	41.208.804
0910600	FOZ DO IGUAÇU	354.381.723
0910651	GUAIRA	12.815.883
0910652	SANTA HELENA	383.516
0915100	PARANAGUA	1.162.820.952
0920100	FLORIANOPOLIS	325.717
0920151	IMBITUBA	1.869.742
0920251	SAO FRANCISCO DO SUL	471.964.247
0920351	DIONISIO CERQUEIRA	24.621.285
0925100	ITAJAI	55.789.573
1010252	JAGUARAÓ	5.020.003
1010500	RIO GRANDE	2.125.379
1010900	URUGUAIANA	75.482.078
1010953	SAO BORJA	335.741
1011000	SANTANA DO LIVRAMENTO	4.519.083
1011051	BAGE	4.365.263
1011052	QUARAI	556.920
1015300	CHUI	13.083.200
1017600	AEROPORTO SALGADO FILHO - PORTO ALEGRE	609.571
	TOTAL	2.825.614.221

FONTE DOS DADOS BRUTOS: MDIC/SECEX  
 ELABORADO: IPARDES/CEE - NOTA: DADOS PRELIMINARES, SUJEITOS À RETIFICAÇÃO.

TABELA 13

IMPORTAÇÕES PARANAENSES, POR PORTO DE ENTRADA - 1998		
CODPORTO	PORTOS	VALOR US\$ FOB
1104	GUAJARÁ-MIRIM	53.550
1322	MANAUS - AEROPORTO	242.975
1404	BOA VISTA	9.545.173
1504	BELEM	4.481.275
2320	FORTALEZA	2.138.483
2601	RECIFE	67.539
3224	ILHEUS	1.412
3243	SALVADOR	504.837
3244	SALVADOR - AEROPORTO	26.142
3305	CONFINS - AEROPORTO	1.216.334
3428	VITORIA	8.644.446
3605	RIO DE JANEIRO	3.035.080
3606	RIO DE JANEIRO - AEROPORTO	20.725.475
4102	CAMPINAS - AEROPORTO	146.405.701
4117	SANTOS	137.514.305
4120	SAO PAULO - AEROPORTO	41.702.025
4204	ANTONINA	67.083.987
4212	FOZ DO IGUACU	476.998.179
4216	GUAIRA	27.876.370
4228	PARANAGUA	2.294.271.490
4403	DIONISIO CERQUEIRA	33.273.807
4404	FLORIANOPOLIS	490.270
4408	IMBITUBA	7.785.763
4412	ITAJAI	67.107.854
4428	SAO FRANCISCO DO SUL	346.520.992
4516	CHUI	19.714.626
4532	JAGUARAO	6.840.333
4536	SANTANA DO LIVRAMENTO	3.556.978
4549	PORTO ALEGRE	59.216
4550	PORTO ALEGRE - AEROPORTO	8.154.094
4560	RIO GRANDE	4.372.825
4584	SAO BORJA	726.961
4596	URUGUAIANA	55.363.299
5402	BRASILIA - AEROPORTO	285.291
5504	CORUMBA	382.911
5512	PONTA PORÁ	1.767.000
9999	NAO DECLARADO	264.953.049
	TOTAL	4.063.890.047

FONTE DOS DADOS BRUTOS: MDIC/SECEX  
ELABORADO: IPARDES/CEE  
NOTA: DADOS PRELIMINARES, SUJEITOS À RETIFICAÇÃO.

TABELA 14

IMPORTAÇÕES PARANAENSES, POR PORTO DE ENTRADA - 1999		
CODPORTO	PORTOS	VALOR US\$ FOB
1606	MACAPA	265.000
2320	FORTALEZA	1.397.007
2601	RECIFE	29.176
3243	SALVADOR	330.557
3305	CONFINS - AEROPORTO	700.289
3428	VITORIA	8.086.006
3605	RIO DE JANEIRO	1.637.459
3606	RIO DE JANEIRO - AEROPORTO	14.283.363
4102	CAMPINAS - AEROPORTO	113.597.533
4117	SANTOS	111.530.890
4120	SAO PAULO - AEROPORTO	29.120.364
4124	SAO SEBASTIAO	736.543
4204	ANTONINA	2.981.313
4212	FOZ DO IGUACU	293.448.179
4216	GUAIRA	28.464.966
4228	PARANAGUA	2.119.679.523
4403	DIONISIO CERQUEIRA	16.029.054
4408	IMBITUBA	310.795
4412	ITAJAI	40.458.734
4428	SAO FRANCISCO DO SUL	385.952.045
4516	CHUI	7.338.072
4532	JAGUARAO	3.780.437
4536	SANTANA DO LIVRAMENTO	2.548.863
4550	PORTO ALEGRE - AEROPORTO	427.774
4560	RIO GRANDE	1.890.258
4584	SAO BORJA	7.530.947
4596	URUGUAIANA	65.058.535
5205	CACERES	287.703
5504	CORUMBA	611.243
5512	PONTA PORÁ	6.962.465
9999	NAO DECLARADO	433.629.992
	TOTAL	3.699.105.085

FONTE DOS DADOS BRUTOS: MDIC/SECEX  
ELABORADO: IPARDES/CEE  
NOTA: DADOS PRELIMINARES, SUJEITOS À RETIFICAÇÃO.

TABELA 15

IMPORTAÇÕES PARANAENSES, POR PORTO DE ENTRADA - 2000		
CODPORTO	PORTOS	VALOR US\$ FOB
1322	MANAUS - AEROPORTO	15.601
1504	BELEM	15.225
1514	SANTAREM	27.783
2320	FORTALEZA	108.948
2601	RECIFE	6.798
3243	SALVADOR	159.786
3305	CONFINS - AEROPORTO	2.311.702
3428	VITORIA	2.994.957
3605	RIO DE JANEIRO	923.684
3606	RIO DE JANEIRO - AEROPORTO	5.761.662
4102	CAMPINAS - AEROPORTO	140.042.652
4117	SANTOS	153.156.724
4120	SAO PAULO - AEROPORTO	35.452.925
4212	FOZ DO IGUACU	313.874.139
4216	GUAIRA	34.892.029
4228	PARANAGUA	2.528.844.362
4403	DIONISIO CERQUEIRA	12.565.839
4412	ITAJAI	39.259.671
4428	SAO FRANCISCO DO SUL	688.062.311
4516	CHUI	11.056.966
4532	JAGUARAO	4.017.077
4536	SANTANA DO LIVRAMENTO	2.767.494
4550	PORTO ALEGRE - AEROPORTO	190.825
4560	RIO GRANDE	9.299.635
4584	SAO BORJA	2.498.562
4596	URUGUAIANA	121.910.930
5504	CORUMBA	688.509
5510	MUNDO NOVO (CORONEL RENATO)	4.874.283
5512	PONTA PORÁ	2.657.240
9999	NAO DECLARADO	565.596.256
	TOTAL	4.684.034.575

FONTE DOS DADOS BRUTOS: MDIC/SECEX  
 ELABORADO: IPARDES/CEE  
 NOTA: DADOS PRELIMINARES, SUJEITOS À RETIFICAÇÃO.

TABELA 16

IMPORTAÇÕES PARANAENSES, POR PORTO DE ENTRADA – 2001		
CODPORTO	PORTOS	VALOR US\$ FOB
1212	BRASILEIA	2.172
1322	MANAUS - AEROPORTO	2.500
1504	BELEM	8.400
2320	FORTALEZA	132.110
3243	SALVADOR	979.399
3305	CONFINS - AEROPORTO	2.586.623
3428	VITORIA	32.360.976
3605	RIO DE JANEIRO	5.272.105
3606	RIO DE JANEIRO - AEROPORTO	5.667.534
4102	CAMPINAS - AEROPORTO	275.013.822
4117	SANTOS	151.771.315
4120	SAO PAULO - AEROPORTO	67.091.740
4212	FOZ DO IGUAÇU	233.162.408
4216	GUAIRA	12.701.294
4228	PARANAGUA	2.760.406.360
4403	DIONISIO CERQUEIRA	11.883.436
4412	ITAJAI	41.346.094
4428	SAO FRANCISCO DO SUL	609.180.019
4516	CHUI	9.223.727
4532	JAGUARAO	3.111.435
4536	SANTANA DO LIVRAMENTO	2.420.425
4550	PORTO ALEGRE - AEROPORTO	1.114.600
4560	RIO GRANDE	5.353.817
4584	SAO BORJA	34.200.381
4596	URUGUAIANA	130.173.972
5402	BRASILIA - AEROPORTO	842
5504	CORUMBA	446.653
5510	MUNDO NOVO (CORONEL RENATO)	22.566.319
5512	PONTA PORÁ	762.000
9999	NAO DECLARADO	508.641.508
	TOTAL	4.927.583.986

FONTE DOS DADOS BRUTOS: MDIC/SECEX

ELABORADO: IPARDES/CEE

NOTA: DADOS PRELIMINARES, SUJEITOS À RETIFICAÇÃO.

As tabelas apresentadas foram fornecidas diretamente pelo IPARDES, e nota-se que aquela referente a 1997 apresenta uma codificação dos portos diferente das demais e também uma relação maior de portos, incluindo Curitiba e São José dos Pinhais. Observa-se nas tabelas de 1998 a 2001 uma padronização diferente daquela de 1997, e ainda, a ausência de Curitiba e São José dos Pinhais, cujos

dados acredita-se estarem incluídos no Item 9999 – Não Declarado, pela ocorrência de importações em menor volume por estes portos.

Afora este detalhe, destacam-se como maiores portos de entrada de mercadorias importadas destinadas ao Paraná, em primeiro lugar Paranaguá, com um volume bem superior aos demais, vindo na sequência portos de São Francisco do Sul – SC, Foz do Iguaçu-Pr, Campinas – SP e Santos – SP.

O questionamento que surge neste aspecto é se existe um efetivo acompanhamento da entrada física no Estado dessas importações por parte do Fisco Estadual do Paraná.

Em resposta a este questionamento, quer parecer em princípio que não ocorre um acompanhamento adequado do Fisco Estadual, haja vista que, as importações que entram por Paranaguá ao seguirem para os respectivos destinatários no Estado não passam por nenhum posto de fiscalização estadual. O Posto Fiscal que existe em Paranaguá, no qual seria executada esta função, foi há muito tempo desativado. E por ocasião do desembarque da mercadoria no porto, não existe o acompanhamento por parte da fiscalização estadual.

De outro lado, as mercadorias importadas por portos localizados em outros estados, seguem para seus destinatários no Paraná, na sua maior parte, através de transporte rodoviário, ocorre que os Postos Fiscais das divisas do Estado priorizam a fiscalização da saída de mercadorias e não a entrada de mercadorias no Estado, por esse motivo tais importações raramente são averiguadas.

### 3.6.2 Procedimentos do Fisco Estadual



As atividades do Fisco Estadual do Paraná, no que se refere à fiscalização das operações de importação, são restritas, atingindo um percentual pouco significativo em relação ao total das operações dessa natureza. Aliás, isso acontece também em relação às operações tributadas com ICMS em geral, pois a quantidade de auditores estaduais alcança um número muito aquém do necessário para fiscalizar o volume de contribuintes existentes no Estado. Entretanto, é de se destacar alguns aspectos desta atuação fiscal que pode atingir as operações de importação, inclusive aquelas efetuadas por pessoa física que normalmente não são alcançadas pelo Fisco Estadual.

#### a. Nas Volantes, Carga e Descarga e Postos Fiscais

Por certo, no trânsito das mercadorias importadas até seu destinatário paranaense, algumas operações são fiscalizadas por ocasião da interceptação do veículo transportador da mercadoria importada por Grupo de Fiscalização Volante<sup>7</sup>, neste momento é verificado o aspecto legal da transação comercial e dos diversos documentos que acobertam a operação de importação.

Do mesmo modo, eventualmente são verificadas algumas operações de importação por ocasião dos trabalhos de fiscalização de Carga e Descarga<sup>8</sup>, através

---

<sup>7</sup> Grupo de Fiscalização Volante são grupos de Auditores da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná que sob ordem de serviço específica realizam operações de fiscalização em veículos que transitam em rodovias com carregamento de mercadorias, em locais, dias e horários aleatórios. Nestas operações, entre outros aspectos, são conferidas a operação mercantil, a mercadoria transportada e a documentação legal.

<sup>8</sup> Carga e Descarga são grupos de Auditores da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná que sob ordem de serviço específica realizam operações de fiscalização no momento do carregamento ou descarregamento da mercadoria nos estabelecimentos dos remetentes ou destinatários dos produtos.

desta atividade fiscal são conferidos as mercadorias e os respectivos documentos, no momento da descarga no estabelecimento destinatário.

Algumas operações de importação poderão ainda ser fiscalizadas, quando a entrada no país das mercadorias ou bens ocorrer através de portos localizados em outros estados. Neste caso, como já mencionado no capítulo 3.6.1, a mercadoria transitará do porto de desembarque até o destinatário, adentrando no Estado do Paraná por transporte rodoviário, tendo que passar pelos Postos Fiscais da divisa do Estado, ocasião em que o veículo poderá ser interceptado para averiguações.

Cabe salientar, mais uma vez, que por estas espécies de procedimento de fiscalização o volume de operações de importação alcançado é insignificante. De mais a mais, não se localizou qualquer projeto do Fisco Estadual no sentido de direcionar, esporadicamente, tais atividades fiscais para as operações de importação.

Nestes procedimentos, quando ocorridos, salvo exceções, será conferido: a Nota Fiscal de Entrada emitida para a operação, conforme estabelece o RICMS/2001, Art. 128, alínea e, ([www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária online/regulamento ICMS](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação_tributária_online/regulamento_ICMS)) que deve acompanhar o transporte até o destinatário; o recolhimento do ICMS, o cálculo com a alíquota correta e sobre a correta base de cálculo e, quando houver suspeita de fraude, a autenticidade da guia de recolhimento; ocorre ainda a conferência física da mercadoria ou bem importado, se as quantidades e espécies estão conforme descritos nos documentos; e ainda, são analisados as DIs e outros documentos relativos à operação de importação propriamente; em havendo dúvidas a respeito dos mesmos, poderá haver um

confronto com a DI registrada no SISCOMEX, através do Setor de Comércio Exterior da SEFA/CRE/IGF.

b. Na Declaração de Importação e Declaração Simplificada de Importação

O Estado do Paraná, conforme previsto em sua Constituição Estadual, e retratado neste estudo no capítulo 3.2.3.a do Panorama histórico da legislação, através da Secretaria de Estado da Fazenda, firmou Convênio de Cooperação Técnica com a União, esta representada pela Secretaria da Receita Federal, objetivando o intercâmbio de informações econômico-fiscais e a prestação de mútua assistência na fiscalização dos tributos que administram. Este Convênio constitui o Anexo I deste estudo.

Na Cláusula Quarta do referido Convênio estão apontadas as informações que poderão ser fornecidas pelas convenientes; no Inciso I estão arroladas aquelas que a Secretaria da Receita Federal fornecerá ao Estado, “quando por este solicitado”, e mais especificamente, ressaltamos a alínea b do mencionado inciso, que se refere às “informações relativas a importações e exportações ocorridas dentro ou fora do território do Estado, realizadas por pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no Estado” (CONVÊNIO SEFA - SRF).

Assim, com base neste Convênio, a SEFA/CRE possui acesso “on line”, ao sistema da SRF, no qual pode buscar informações relativas às declarações de importação efetuadas por pessoas jurídicas e pessoas físicas. Deste modo, pode o Fisco Estadual fiscalizar todas as operações de importação realizadas por contribuintes do Paraná operacionalizadas através de Declaração de Importação.

Cabe frisar que é uma fiscalização apenas na parte documental e do valor do imposto recolhido.

É interessante mostrar neste momento a estrutura administrativa do Estado do Paraná, encarregada da parte financeira, tributária e fiscal. A Secretaria de Estado da Fazenda é a pasta encarregada de todo este aspecto do Governo Estadual, em especial no controle das contas governamentais; pelo seu organograma pode-se constatar seus diversos níveis de atuação. O organograma da SEFA constitui o Anexo II deste estudo. Neste organograma localiza-se, no nível de atuação desconcentrada, a Coordenação da Receita do Estado, órgão de regime especial encarregada especificamente da parte da arrecadação e fiscalização dos tributos estaduais. Tem-se então que a SEFA é a encarregada de administrar os gastos e a CRE é a encarregada de arrecadar as receitas tributárias.

No organograma da CRE, que constitui o Anexo III deste trabalho, está demonstrada sua estrutura, na qual, além das Delegacias Regionais, já mencionadas no capítulo 3.5.2 deste estudo, existem as Inspetorias Gerais de Arrecadação - IGA, de Fiscalização - IGF, de Tributação - IGT e as Assessorias de Apoio Administrativo - AAA, de Desenvolvimento de Recursos Humanos - ADRH, de Informática - AIN, e ainda um Departamento de Auditoria e um Centro de Treinamento - CENPRE. E ainda, as Agências de Rendas, localizadas nos principais municípios paranaenses, jurisdicionadas às DRRs. E por fim, os Postos Fiscais, que se localizam nas divisas estaduais e nos quais é realizada a fiscalização da entrada e saída de mercadorias do Estado do Paraná. O acesso ao sistema da SRF e o controle das DIs, é feito pelo encarregado da área de comércio exterior da Inspetoria Geral de Fiscalização.

Os procedimentos fiscais da Receita Estadual, aproveitando as informações acessadas no sistema da SRF, são efetuados de forma selecionada, ou seja, essas operações são verificadas quando ocorre a fiscalização de determinado contribuinte. O Fisco Estadual indica a empresa que vai fiscalizar, através de uma OSF - Ordem de Serviço Fiscal ou de uma CAF – Comando de Auditoria Fiscal, que são emitidas via sistema da Receita Estadual; nesta ficha são apontadas todas as informações do contribuinte a ser fiscalizado e paralelamente é feita a pesquisa no sistema da SRF, para verificar se dita empresa efetuou importações. Tendo tal empresa efetuado importações, os dados da DI pesquisada são encaminhados juntamente com a OSF ou CAF ao Auditor encarregado das verificações cabíveis.

O procedimento fiscal pode também ter origem no sentido inverso, ou seja, quando a área de comércio exterior da IGF envia determinadas DIs para as Delegacias Regionais de contribuintes da respectiva jurisdição, estará originando daí uma OSF ou CAF. Porém, apesar do Fisco ter disponível toda uma gama de DIs, nem todas são fiscalizadas, ficando grande volume de importações sem qualquer verificação, principalmente devido ao grande volume de operações a serem fiscalizadas.

Não obstante, em se tratando de importações efetuadas por pessoas físicas este aspecto reveste-se de maior gravidade, tendo em vista que as pessoas físicas não possuem inscrição estadual, deste modo raramente são emitidas ordens ou comandos de fiscalização para pessoas físicas, conseqüentemente as operações por elas efetuadas, ficarão à margem do processo de fiscalização adotado pelo Fisco Estadual. Daí concluir-se que, as operações de importação efetuadas por pessoas físicas raramente são fiscalizadas em âmbito estadual.

Todavia, neste procedimento fiscal fica demonstrada a ação fiscalizadora da Receita Estadual no setor de importações, corrobora esta afirmação o fato de que somente no ano de 2002 foram encaminhadas para conferência, cerca de 1200 DIs, gerando a lavratura de diversos autos de infração, cuja quantidade e valores não tivemos acesso. Ressalte-se, novamente, que este procedimento fiscal possibilita apenas a conferência dos dados da DI com os recolhimentos dos tributos e lançamentos contábeis e fiscais, escapando a conferência física do produto.

c. Nas remessas postais<sup>9</sup>, nas remessas expressas<sup>10</sup>, na bagagem e loja franca

No mundo globalizado de hoje, no qual o comércio eletrônico vem crescendo de forma constante, e no qual as distâncias ficam encurtadas pela rapidez dos meios de transporte especialmente o aéreo, as remessas postais e as remessas expressas adquiriram especial importância. Malgrado esse crescente da importação, freqüentemente praticada por pessoas físicas, o Fisco Estadual do Paraná somente terá contato com aquelas operações que foram objeto de DI ou DSI – Declaração Simplificada de Importação via sistema informatizado, as demais, em formulário de papel, não são recebidas ou quando recebidas acabam não sendo verificadas.

Senão atente-se no caso das remessas postais. Pelas normas da SRF, as mercadorias ou bens, recebidos por este meio, até U\$50,00 (cinquenta dólares) “serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o

---

<sup>9</sup> Remessa Postal refere-se à importação ou exportação de mercadorias ou bens, cuja entrega é feita através da ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.

<sup>10</sup> Remessa Expressa trata-se de “documento ou encomenda internacional transportada, por via aérea, por empresa de courier, que requeira rapidez no traslado e recebimento imediato por parte do destinatário;” (Instrução Normativa SRF nº 122/2002)

remetente e o destinatário sejam pessoas físicas.” (IN nº 96/99, Art. 2º, § 2º - [www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao)), e também de ICMS (item 85, anexo I do RICMS/PR - [www.fazenda.pr.gov.br/legislação tributária on-line/regulamento ICMS](http://www.fazenda.pr.gov.br/legislação%20tributária%20on-line/regulamento%20ICMS)).

Porém, aqueles bens cujos valores estão situados na faixa entre U\$50,00 até U\$500,00 dólares, segundo a citada IN SRF nº96/99, art. 8º, serão entregues ao destinatário mediante o pagamento do imposto de importação, lançado na Nota de Tributação Simplificada – NTS, dispensadas outras formalidade aduaneiras.

Questiona-se, que possibilidade terá o Fisco Estadual de analisar tais operações, sendo que não possui qualquer convênio ou acordo com a ECT? Em que momento poderá fiscalizar as remessas postais? De que forma compatibilizar a fiscalização com o sigilo postal? E esses questionamentos aplicam-se, também, às importações dessa espécie em que remetente e destinatário não são pessoas físicas. São questões que demandam estudos, conversações entre os interessados e firmamento de convênios.

Foi procedida pesquisa de dados junto à ECT sobre o valor das operações de importação que passam pelos correios, gentilmente, somente foram fornecidos dados sobre a quantidade de operações, conforme tabela abaixo:

TABELA 17

<b>Quantidade de entregas de objetos efetuadas pelo Correio oriundas do exterior</b>						
PRODUTO	1997	1998	1999	2000	2001	2002*
COLIS POSTAUX IMP	57.314	47.423	57.948	51.112	53.657	44.787
PETIT PAQUET IMP	66.527	71.080	63.922	72.698	89.148	60.673
EMS IMPORTAÇÃO	13.718	14.613	17.409	21.703	18.543	12.748
Total	137.559	133.116	139.279	145.513	161.348	118.208
* Dados até Setembro.						

Fonte: ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – via email

São dados que se referem, especificamente, à quantidade de objetos recebidos no território paranaense, acredita-se que a cada um corresponda uma remessa postal, ou seja, uma operação de importação. Naturalmente nem todas essas remessas tratam-se de bens ou mercadorias, mas não resta dúvida que um grande número delas constituem objetos alcançados pelo gravame do ICMS, em assim sendo, seria importante ao Fisco Estadual a averiguação dessas operações, especialmente a partir da Emenda Constitucional nº 33/2001.

No que se refere às remessas expressas, que são disciplinadas pela IN nº 122/2002 da SRF ([www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao)), as quais são permitidas somente até o limite de U\$3.000,00, e estão ao abrigo do Regime Tributário Simplificado – RTS e podem ser desembaraçadas através de Declaração de Remessas Expressas – Importação (DRE-I) ou Declaração Simplificada de Importação. A DRE-I constitui-se em uma lista de destinatários, referente a um período ou a um descarregamento processado, cujo recolhimento dos impostos, incluindo o ICMS, é efetuado, por substituição, pela empresa de “courier”<sup>11</sup>. Já com o desembaraço através da DSI, o próprio destinatário efetuará o encaminhamento e o pagamento dos impostos devidos, não havendo pagamento por substituição por parte da empresa de “courier”. De qualquer forma, se apresenta a mesma questão do desembaraço aduaneiro ser através do sistema informatizado ou meio convencional (papel), e em sendo por este último, fugirá do controle do Fisco Estadual tanto a conferência documental quanto a física.

---

<sup>11</sup> empresa de courier: aquela que tenha como atividade preponderante a prestação de serviços de transporte internacional expresso, porta a porta, em pelo menos três continentes distintos, de remessa expressa destinada a terceiros, em fluxo regular e contínuo, tanto na importação como na exportação (IN nº 122/2002 da SRF)



Na questão da bagagem, isto é, os bens de propriedade de viajante vindo do exterior, apresenta-se duas situações, quais sejam, a de “bagagem acompanhada” e de “bagagem desacompanhada”. Pela IN SRF nº 155/99 ([www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao)) tem-se que a bagagem desacompanhada está sujeito a DSI formulada em sistema informatizado do SISCOMEX. Por outro lado, para a bagagem acompanhada, a mesma IN estabelece que deverá ser apresentada a Declaração de Bagagem Acompanhada – DBA, tendo que recolher os impostos, se o valor dos bens ultrapassar U\$500,00 quando por via aérea ou marítima e U\$150,00 quando por via terrestre fluvial ou lacustre. Neste caso o Fisco Estadual não tem qualquer acesso a tais documentos e tão pouco um acompanhamento e verificação física dos bens. Além da IN acima citada, disciplinam ainda esta matéria a IN nº 117/98 e suas alterações através das INs nºs. 120/98 e 140/98 ([www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao)).

A menção dos limites do parágrafo anterior, traz à mente a aduana de Foz do Iguaçu - PR, na qual o volume de trânsito de mercadorias efetuado por pessoas físicas é grande, não tendo o Fisco Estadual qualquer acesso para cobrança do ICMS devido naquelas operações. Caberia ali, além da cobrança do imposto, uma fiscalização documental e física da mercadoria importada.

E por fim, destacam-se as aquisições de mercadorias importadas em lojas francas, predominantemente efetuadas por pessoas físicas, cujo tratamento legal consta no Art. 167 e no Capítulo XIII, Arts. 424 a 427 do Regulamento Aduaneiro da SRF ([www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao)), situação na qual os fiscos estaduais não possuem qualquer contato documental ou físico com tais operações. Por tratar-se de loja comercial, a maioria de seus itens de venda situam-se na faixa de isenção

do Imposto de Importação e por consequência do ICMS, mas mesmo assim, tal situação merece alguma atenção por parte dos fiscos estaduais.

d. Nos leilões de mercadorias importadas

Este aspecto, diz respeito aos leilões de mercadorias importadas apreendidas ou abandonadas, realizados pela Secretaria da Receita Federal, nos quais o Fisco Estadual tem marcado presença para cobrar o imposto estadual que é devido por ocasião da aquisição dessas mercadorias principalmente por pessoas físicas. Não se trata de uma fiscalização, mas de estar presente para recolher o imposto devido.

Poder-se-ia, ainda, elencar diversas outras situações de importação em geral e especificamente por pessoa física, por exemplo, importações sob regimes especiais, importações através da Zona Franca de Manaus, importações ocorridas através dos Entrepósitos Aduaneiros do Interior e outros, em que o Fisco Estadual dificilmente terá acesso para as averiguações necessárias pertinentes ao imposto estadual.

Ao findar esta exposição sobre procedimentos fiscais, ou falta de procedimentos por parte do Fisco Estadual, destaca-se o dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, art. 12, inciso IX e § 2º, conforme abaixo:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

.....

IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

.....

§ 2º. Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário. (D.O.U. de 16.9.1996, p.18261 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)).

O teor deste dispositivo foi transposto para o Regulamento Aduaneiro instituído pelo Decreto Federal nº 4.543 de 26/12/2002, da seguinte maneira:

Art. 515. Após o desembaraço aduaneiro, será autorizada a entrega da mercadoria ao importador, mediante a apresentação dos seguintes documentos (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 51, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º):

.....

II - comprovação do pagamento do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), salvo disposição em contrário (Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 12, inciso IX e § 2º). (D.O.U. de 27.12.2002, p. 150 - [www.senado.gov.br/legisla.htm](http://www.senado.gov.br/legisla.htm)).

Como se vê, existe na legislação aduaneira brasileira a determinação de que seja exigida a guia de pagamento do ICMS ou, nos casos de não gravame, a guia de desoneração do ICMS, no momento do desembaraço aduaneiro. De certo modo, o Fisco Federal exerce neste momento a fiscalização do imposto estadual, porém, seria deveras importante para os Fiscos Estaduais um acompanhamento mais próximo deste momento da importação, para conferência dos valores recolhidos, vez que não é função do funcionário encarregado do desembaraço, conferir os cálculos relativos ao ICMS, mas apenas exigir a guia do recolhimento.

O dispositivo retro citado trata-se de uma alteração do momento do pagamento do ICMS nas importações, introduzida dessa forma pela LC nº 87/96, que além de fazer com que os valores cheguem antes aos cofres públicos, ajuda a evitar a sonegação, pois, a apresentação da guia de quitação do ICMS passou a ser uma condição para a entrega da mercadoria ao importador.

### 3.6.3 A Análise dos dados do ICMS e importação

Nesta altura do estudo, seria o momento de se analisar os dados sobre as operações de importação efetuadas por pessoa física, dados estes coletados junto à Receita Federal, sobre os quais se aplicaria uma alíquota interna média do ICMS, e se obteria um valor para ser comparado com o valor do ICMS efetivamente recolhido por pessoas físicas nas operações de importação.

Porém, não se logrou êxito na obtenção dos dados a respeito do volume de importações efetuadas por pessoa física, pois a própria Receita Federal não possui esses dados específicos. Na verdade, nenhuma das entidades com as quais foi mantido contato para esta pesquisa (IPARDES, IBGE, Receita Estadual, Receita Federal, Correios), possuem dados suficientes sobre as importações efetuadas por pessoa física. A análise que se pretendia, daria uma boa noção sobre o verdadeiro volume de ICMS que deveria ter sido recolhido, oriundo dessas operações, fato que poderia caracterizar indício de sonegação do referido imposto. Portanto, restou prejudicado o presente estudo neste particular.

Todavia, na impossibilidade de efetuar a análise retro mencionada, restou a possibilidade de analisar outros dados que envolvem as importações em geral no

Paraná, e assim por inclusão atingir as operações de importação efetuadas por pessoa física.

#### a. O PIB e as Importações

CASANOVA NETO e KANEKO, em sua excelente monografia, analisaram as importações em relação ao PIB/PR da seguinte maneira:

As importações paranaenses, no período compreendido entre 1994 e 1997, oscilaram entre 5,37% e 7,33% do PIB/PR (vide Anexos - Tabela 8). Como as importações são gravadas pelo ICMS à alíquota interna, é de se supor que, do total da receita de ICMS, percentual semelhante deveria caber às importações. Entretanto, da Tabela 7 (Anexos) depreende-se que o ICMS relativo às importações (devidamente identificado com essa origem), representou apenas 1,32% do total da receita daquele imposto no ano de 1998, e 1,41% no ano de 1999, o que demonstra a fragilidade do sistema de controle fiscal, nesse aspecto (ou a errônea condução da tributação de tais operações, por meio do ICMS). (CASANOVA NETO e KANEKO, 2000, p. 45/46)

E na seqüência, ressaltam que o sistema arrecadatário estadual não consegue demonstrar a participação exata do ICMS relativo a tais importações.

Nesta linha de interpretação pode-se analisar os anos de 1998 a 2000, com os números apontados na tabela abaixo:

TABELA 18

Relação das importações paranaenses com o PIB paranaense					
Ano	Importação - Pr U\$	Taxa de conversão do dólar (*)	Importação - Pr R\$ (A)	PIB- Pr R\$ (B)	Percentual (A/B)
1998	4.063.890.047,00	1,16	4.705.547.361,77	56.766.000.000,00	8,29%
1999	3.699.105.085,00	1,81	6.695.780.179,65	62.579.000.000,00	10,70%
2000	4.684.034.575,00	1,83	8.563.094.695,94	65.969.000.000,00	12,98%
* Média anual do dólar.					

Fonte: IBGE –Contas Regionais do Brasil – 1997 a 2000 e IPARDES

Sob o prisma desta análise, a situação do ICMS agravou-se nos anos apresentados, pois os percentuais da importação sobre o PIB aumentaram, enquanto que o reflexo do ICMS importação sobre ICMS geral manteve-se na mesma faixa. A representatividade do ICMS oriundo da importação sobre o ICMS total arrecadado está contida na Tabela 1 do capítulo 3.5.1 deste estudo, e demonstra os seguintes percentuais: 1998 = 1,413%, 1999 = 1,610%, 2000 = 1,578%.

Quer parecer que o resultado alcançado através desta análise é contestável, pois os índices das importações sobre o PIB nesses anos apresentam-se bastante elevados, chegando a 12,98% em 2000, percentuais estes que entendemos serem exagerados para a representatividade do ICMS importação em relação ao ICMS geral.

De qualquer forma, tal análise serve como indício de que as formas de controles fiscais e quiçá, as políticas tributárias, em relação às importações, precisam ser revistas e melhoradas.

b. O volume de operações frente ao recolhimento de ICMS

Existem, ainda, outros dados que podem ser analisados, nesta busca para se demonstrar a defasagem dos recolhimentos de ICMS oriundos da importação, o que significa dizer, a sonegação de impostos neste setor da atividade econômica. Com esse intuito é apresentada a tabela abaixo, através da qual fica demonstrado o percentual resultante do ICMS da importação e ICMS em geral sobre as operações de importação e operações em geral tributadas.

TABELA 19

Comparação do ICMS Importação/Operações Importação com o ICMS Geral/Operações em Geral						
ANO	ICMS IMPOR ( A )	OPERAÇÃO IMPOR <sup>12</sup> ( B )	PERCENTUAL ( C = A/B )	ICMS GERAL ( D )	OPERAÇÃO GERAL <sup>13</sup> ( E )	PERCENTUAL ( F = D/E )
1997	44.653.323,79	4.306.546.671,64	1,037%	3.133.998.000,00	48.619.731.856,37	6,446%
1998	51.891.853,58	5.083.686.039,13	1,021%	3.407.287.000,00	53.225.521.189,66	6,402%
1999	60.156.730,76	7.131.060.429,26	0,844%	3.458.840.000,00	58.988.155.555,18	5,864%
2000	68.637.213,56	10.032.690.436,88	0,684%	4.349.454.000,00	72.453.330.571,18	6,003%
2001	86.333.426,85	15.657.780.401,83	0,551%	4.921.540.000,00	79.353.410.814,81	6,202%
2002	274.107.338,97	10.030.026.948,47	2,733%	5.678.489.000,00	91.111.358.443,99	6,232%

Fonte: Sistema BO/DW – SEFA/CELEPAR

Da tabela apresentada pode-se fazer a leitura de que se todas as operações que foram tributadas pelo imposto e registradas pelos contribuintes de regime normal do Paraná – coluna E, geraram o ICMS apontado na coluna D – cujo percentual gira em torno de 6%, demonstrado na coluna F, era de se esperar que percentuais semelhantes tivessem resultado na coluna C, onde estão apontados o confronto do ICMS importação com as operações de importação registradas na GIA.

Observe-se, porém, que os percentuais, uma espécie de alíquota média, apresentados na coluna C são bem menores do que aqueles da coluna F,

<sup>12</sup> Nesta coluna estão os valores das importações registrados pelos contribuintes importadores na coluna valores das entradas – valor contábil, campo 14 da GIA - Guia de Informação e Apuração do ICMS.

<sup>13</sup> Nesta coluna estão a somatória dos valores lançados na coluna valores das saídas - coluna valor base de cálculo, campo 50 da GIA - Guia de Informação e Apuração do ICMS.

significando uma defasagem de ICMS relativo às operações de importação. Tal ocorrência, em parte, tem sua origem no sistema de cobrança do ICMS na importação, cujos relatórios do Fisco Estadual, como já foi dito, não conseguem apontar a exata participação desse ICMS na arrecadação total; mas por outro lado, acreditamos que também significam falta de recolhimento do tributo, gerando assim, a necessidade de maior eficiência do sistema de fiscalização da Receita Estadual.

Com esta análise finda-se este capítulo, cabendo ressaltar a carência de dados a respeito das operações de importação realizadas por pessoa física. Como foi frisado anteriormente, em todos os órgãos em que se buscaram dados sobre esta questão não foi encontrado, surge, assim, o questionamento do porquê desses dados não serem encontrados, cuja resposta apresenta-se de três maneiras: ou esses dados não são importantes e não estão nos sistemas informatizados dos diversos órgãos consultados; ou esses sistemas contêm os dados, mas não estão preparados com rotinas que possibilitem o fornecimento dos mesmos; ou não foi permitido o acesso a esses dados.

Posto o empecilho existente, restou a análise de dados sobre importações de modo geral no Estado do Paraná, buscando atingir as importações efetuadas por pessoa física, visto que estas normalmente estão inclusas nos relatórios que se referem àquelas.

Para fazer justiça, destaque-se que os únicos dados conseguidos a respeito das importações efetuadas por pessoa física, foi o ICMS recolhido oriundo dessas operações nos exercícios de 1997 a 2002, cujo aproveitamento ocorreu em algumas tabelas do capítulo 3.5.



Feitas estas considerações, resta tecer as considerações finais, apresentando, em síntese, a estrutura do estudo, os objetivos geral e específico alcançados, em especial, se restou confirmada a hipótese de trabalho da qual partiu o estudo, e quiçá também, algumas recomendações, especialmente no que refere ao sistema de arrecadação e fiscalização da Receita Estadual do Paraná.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Concluída a composição da coluna mestra do estudo, resta o seu acabamento, no qual é oportuno mencionar que este trabalho teve início com a história do tributo, que consiste numa explanação sobre o surgimento do tributo de modo geral e sua evolução na história e no Brasil, até se chegar ao surgimento do ICM e sua transformação recente em ICMS.

O Panorama histórico da legislação mostrou os diversos níveis da legislação tributária a respeito do maior imposto estadual. Esses níveis foram estratificados tendo por referência paralela o ordenamento jurídico mencionado por Hugo Brito de Machado, resultando em seis níveis de legislação, a começar pela Constituição Federal, retrocedendo até as últimas normas principais do IVC, da seguinte forma: o primeiro nível tratou das Constituições Federais, pois como diz Celso Bastos a CF “é o marco a partir do qual erige-se a ordem jurídica” (MELO, 1995, p. 93), e neste nível pode-se destacar alguns marcos históricos tais como: a EC nº 18/1965 através da qual foi criado o ICM em substituição ao IVC; a EC nº 23/83 que pela primeira vez trouxe para o campo de incidência do então ICM as operações de importação; a promulgação da CF de 1988 com a qual o ICM foi ampliado passando a chamar-se ICMS; e a EC nº 33/01 que trouxe para o seio constitucional a incidência do ICMS sobre importações realizadas por pessoa física.

O segundo nível tratou da regulamentação das CFs e nele destaca-se: a Lei nº 5.172/66 que regulamentou pela primeira vez o recém criado ICM, diploma que posteriormente foi denominado Código Tributário Nacional; o DL nº 406/68 editado para tratar especificamente do ICM e do ISSQN, antecipou-se à CF no

enquadramento das importações como fato gerador de ICM; o Convênio nº 66/88 que mencionou a pessoa física de modo geral como contribuinte do ICMS e incluiu neste rol o importador; e, ainda, a LC nº 87/96 que finalmente regulamenta a CF de 1988 e estabelece, especificamente, sob o gravame do ICMS as importações realizadas por pessoa física, destacando-a como contribuinte do referido imposto quando importadora.

No terceiro nível estão enquadradas as Constituições Estaduais, estas por sua vez, tratam as questões tributárias de maneira bastante sintética, reportando-se normalmente à CF e autorizando a instituição dos tributos através de lei estadual e permitindo que o Estado firme convênios com outras esferas governamentais e instituições.

O quarto nível tratou da legislação estadual instituidora do principal tributo de competência estadual, nele destacando-se: a LE nº 5.463/66 como a precursora na instituição estadual do ICM; a LE nº 6.364/72 através da qual passou a constar na legislação estadual, a previsão de incidência do ICM sobre operações de importação; a LE nº 8.933/89 instituidora do novo ICMS; a LE nº 11.580/96 que trouxe para a legislação estadual a pessoa física como contribuinte do ICMS e estabeleceu o momento do desembaraço aduaneiro como ocorrência do fato gerador da importação.

No quinto nível constou a regulamentação estadual do ICMS, ou seja, a regulamentação das leis que instituíram o ICMS no Estado do Paraná, através de decretos governamentais. Ocorreu que por um período não houve a edição de decretos específicos de regulamentação; o que acontecia, era que os convênios interestaduais eram consolidados através de decretos estaduais e o detalhamento

normativo era efetuado através de instruções. Esta situação perdurou até a LE nº 8.933/89, quando, após sua edição, foram editados os primeiros decretos regulamentadores, culminando com o DE nº 1.966/92, que instituiu, oficialmente, o Regulamento do ICMS do Estado do Paraná. Na seqüência, o Regulamento do ICMS foi reinstituído por diversas vezes por outros decretos, devido às constantes alterações nas regras do ICMS.

E por último, o sexto nível, no qual enquadra-se o grau mais detalhado da legislação e das práticas administrativas fiscais. Paralelamente ao advento do ICM e ICMS surgiram na administração fiscal paranaense as NPAs e NPFs. Enquadra-se também neste nível, as Consultas da CC/Pr e os Acórdãos do CCRF/Pr, que dão a interpretação teórica e prática aos dispositivos legais. Podem, ainda, ser classificados aqui, os convênios firmados pelo Estado, por exemplo, os convênios com a SRF, sobre fornecimento de informações fiscais, e com as prefeituras municipais sobre nota fiscal de produtor.

Estabelecido o panorama histórico da legislação, enveredou-se pelas questões polêmicas, e nesta vereda, destacam-se algumas polêmicas relacionadas ao ICMS nas importações por pessoa física, e outras relativas às importações em geral, que atingem aquelas. Viu-se que diversos juristas caracterizam o ICMS sobre a importação como um verdadeiro imposto de importação ou um adicional deste, decorrendo assim, para alguns, numa quebra do princípio federativo, e para a maioria deles, culminando numa bitributação.

Desencadearam-se também polêmicas na regulamentação constitucional, em razão desta dar um passo adiante da linha estabelecida na CF. Um passo adiante ocorreu quando a Lei nº 5.172/66 passou a constar no seu Art. 52 que a

entrada de mercadoria estrangeira era fato gerador do então ICM, quando isto somente veio a constar na CF através da EC nº 23/83. Outra polêmica neste aspecto surgiu com a promulgação da CF de 1988, visto que não tendo sido de imediato editada a lei regulamentadora, os estados firmaram o Convênio nº 66/88 como instrumento regulamentador, porém, o DL nº 406/68 não tinha sido revogado, assim, ficaram vigorando dois diplomas legais, com dispositivos diferentes sobre mesma matéria, vindo tal duplicidade a ser sanada com a edição da LC nº 87/96. Se esta lei, por um lado encerrou debates, por outro lado, criou nova polêmica ao estabelecer como contribuinte do ICMS a pessoa física que efetuasse importação, quando na CF não havia qualquer menção a respeito, esta questão foi resolvida com a EC nº 33/01.

As divergências no entendimento da questão da incidência do ICMS sobre importação alcançaram os tribunais. Alguns tribunais regionais manifestaram-se a favor, outros contra tal incidência, o próprio STJ pronunciou-se a favor, porém o STF encerrou a polêmica manifestando entendimento pela não incidência do ICMS quando se tratar de operação realizada por pessoa física, interpretação que ficou superada com a EC nº 33/01.

Outras polêmicas foram apontadas, como a discussão sobre a composição da base de cálculo do ICMS nas operações de importação e também o momento de ocorrência do fato gerador e exigência do tributo; e ainda, a polêmica do cálculo do ICMS por dentro, que, malgrado o entendimento contrário de juristas renomados, a EC nº 33/01 sacramentou dizendo que o ICMS compõe a sua própria base de cálculo.

Acredita-se que com a EC nº 33/01 e a LC nº 114/02 que regulamentou seus dispositivos, as questões polêmicas mais acirradas foram assentadas, para fins de administração tributária, não restando dúvidas quanto à incidência do ICMS nas operações de importação por pessoa física, quanto ao momento do fato gerador e da cobrança do imposto, quanto à composição da base de cálculo, quanto ao cálculo por dentro do imposto e outras, porém, não estão de todo encerradas, pois tem surgido questionamento da constitucionalidade da própria EC e da LC acima mencionadas.

Concluídas as polêmicas, foram mencionados, de forma sintética, os principais elementos do ICMS, destacando o aspecto regente da importação de mercadorias efetuada por pessoa física. Assim, foram apontados os dispositivos da LE nº 11.580/96 e RICMS/2001 do Paraná que embasam a incidência, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, o contribuinte, o local da operação e estabelecimento responsável, o local, forma e prazo de pagamento do imposto.

Estas colocações mostram a transparência dos dispositivos legais e não deixam dúvidas quanto à incidência do ICMS sobre as importações que ora são tratadas, reforçando ainda mais, a tese de que as polêmicas relacionadas a esses quesitos estão assentadas. Da apreciação deste quadro pode-se afirmar que a Receita Estadual do Paraná, em termos de legislação tributária, no que tange ao ICMS, está muito bem estruturada e organizada; some-se a isso, a disponibilidade de toda essa legislação, devidamente atualizada, através da internet. A ressalva a ser feita, diz respeito às inúmeras alterações que ocorrem no regulamento, dificultando a atualização dos profissionais da área e contribuintes de modo geral,

porém a causa deste fenômeno não reside na Receita Estadual e sim no dinamismo econômico e político de nosso Estado e do Brasil.

Encerradas as colocações referentes à parte histórica, teórica e legal, teve início a parte prática, que buscou analisar os dados resultantes da arrecadação estadual, sob diversos aspectos, e, apuração e alcance das ações e procedimentos fiscais implementados pelo Fisco Estadual.

Com a composição de diversas tabelas, foi demonstrado o reflexo do ICMS oriundo da importação em geral e importação por pessoa física, sobre a receita estadual em diversos aspectos e seu reflexo regionalmente. Com a análise dessas tabelas pode-se apontar alguns destaques:

1) o reflexo do ICMS importação sobre a arrecadação total do ICMS (tabela 1), sobre a arrecadação orçamentária (tabela 2), e sobre a arrecadação tributária total (tabela 3) é pequeno, com destaque para o ano de 2002, com percentual levemente acima dos demais.

2) a arrecadação do ICMS importação da 1ªDRR - Curitiba é a que detém o maior reflexo sobre a arrecadação total de ICMS importação (tabela 5), percentual este que aumentou com a incorporação da 2ª DRR, chegando à casa dos 72% em 2001 e 2002.

3) o reflexo do ICMS importação de cada Regional sobre sua arrecadação total, também é baixo, porém, com lampejos de melhora em algumas Regionais, todavia, somente a 3ªDRR – Ponta Grossa atingiu dois dígitos em 2002, ou seja, 10,26%.

4) o comparativo da arrecadação do ICMS importação da Capital/Região Metropolitana/Litoral e do Interior do Estado, com a totalidade da arrecadação do ICMS importação, reflete a concentração econômica do Estado do Paraná.

5) o reflexo do ICMS oriundo das operações de importação efetuadas por pessoa física sobre a arrecadação total do ICMS (tabela 8), sobre a arrecadação orçamentária (tabela 9), e sobre a arrecadação tributária total (tabela 10), e sobre o próprio ICMS importação em geral (tabela 11), é pouco significativo.

Constatou-se que a baixa representatividade do ICMS importação em relação aos diversos aspectos da arrecadação total, demonstrada pelas tabelas apresentadas, é devido, em parte, ao sistema de arrecadação estadual que não consegue demonstrar exatamente quanto é arrecadado em ICMS importação, especialmente pelo fato de que até junho de 2002 os contribuintes inscritos no CAD/ICMS não recolhiam em GR-PR o ICMS relativo às importações com desembaraço aduaneiro no Paraná, mas podiam efetuar o débito em conta gráfica, recolhendo-o ao final do período embutido no imposto normal apurado pela empresa. Porém, a partir de 1/7/2002 o recolhimento do ICMS passou a ser devido, regra geral, em GR-PR ou GNRE por ocasião do desembaraço aduaneiro, esta mudança na legislação possibilitará uma melhora na demonstração dos dados sobre ICMS importação.

Todavia, a Receita Estadual vem concedendo regimes especiais para que o recolhimento do ICMS importação seja efetuado através da conta gráfica, fato que possibilitará a continuidade na distorção dos dados. De certa forma é uma incongruência, pois, se foi alterada a legislação para que o recolhimento do ICMS importação seja em GR-PR ou GNRE, por que conceder regime especial a alguns



contribuintes para continuar a recolher em conta gráfica? Principalmente se for considerado que antes desta mudança o pagamento em conta gráfica era regra geral para todos os contribuintes.

Quanto à ação do Fisco Estadual ficou demonstrado que ela contempla, principalmente, as DI e DSI informatizadas devido ao fato de acessar o sistema informatizado da Receita Federal, possibilitado mediante convênio já mencionado entre a Estado e União. No que se refere aos procedimentos de Volante, Carga e Descarga e fiscalização em Posto Fiscal, onde ocorre a possibilidade de conferência física da mercadoria, além da documental, ela acontece numa escala insignificante. Nos demais procedimentos ocorrem apenas a conferência documental e de cálculo do imposto, não havendo qualquer contato com a mercadoria, com exceção dos leilões de mercadorias importadas apreendidas ou abandonadas em que o Fisco Estadual está presente.

Não obstante, toda a importação de mercadorias que adentra no Estado, e que não seja desembaraçada por DI ou DSI informatizada e não seja interceptada pela fiscalização estadual, quer parecer que foge à verificação física e documental do Fisco Estadual. Destaca-se neste aspecto, a entrada de mercadorias pelo Correio, remessa expressa, bagagens e lojas francas. Especialmente em relação ao Correio, pelos números apresentados (tabela 12), fica patente a necessidade de uma ação mais concreta do Fisco Estadual.

Não foi identificado qualquer projeto de fiscalização da Receita Estadual específico e direcionado para as importações em geral, e tão pouco, objetivando atingir as importações efetuadas por pessoa física.

É preciso ressaltar que a falta de dados, particularmente sobre o volume de mercadorias importadas por pessoa física, impossibilitou a apuração do volume aproximado de ICMS que seria devido sobre essas operações. Alternativamente ficou demonstrado que o volume aproximado de ICMS importação deveria girar em torno de 6%, do valor total das importações, mas o máximo alcançado foi em 2002 com 2,7% (tabela 14), ocorrendo uma significativa defasagem. Acredita-se que esta defasagem tem sua origem, em parte, como já foi dito, nos relatórios falhos da Receita Estadual, mas por outra parte pelo próprio desvio do imposto; este desvio por sua vez pode ser possibilitado pela frágil atuação do fisco neste setor, atuação esta que pode ser justificada pela baixa representatividade do segmento, em especial quando referente à pessoa física, e pelo reduzido contingente de material humano em função da amplitude das áreas de atuação e número de contribuintes.

Entretanto, quando colocados, lado a lado, o volume de ICMS oriundo das importações em geral e por pessoa física, o volume dessas operações, e as ações e procedimentos fiscais implementados pela Receita Estadual no segmento importações, em especial naquelas efetuadas por pessoa física, aquelas justificativas não impedem a dedução de que as ações e procedimentos do Fisco Estadual são insuficientes. Deste modo, resta confirmada a hipótese que norteou o presente estudo, e alcançado o objetivo de demonstrar a necessidade que tais ações e procedimentos fiscais precisam ser ampliados e melhorados na sua eficiência, para que a atuação do fisco, na inibição da sonegação e na busca do imposto sonegado, seja mais eficaz.

Necessário se faz esclarecer que tal dedução não significa a inexistência de atuação do fisco ou que ela seja absolutamente ineficiente, mas significa tão somente que ela pode e precisa ser melhorada e ampliada.

E por fim, considerando o exposto, viriam a calhar medidas como: o aumento do contingente humano nos quadros da Receita Estadual, acompanhado de um aperfeiçoamento técnico; a criação de rotinas e controles nos sistemas informatizados para conhecimento e domínio do segmento das importações e o ICMS gerado, incluindo o aperfeiçoamento dos relatórios existentes; a ampliação do convênio com a SRF buscando atingir aquelas operações de importação não alcançadas pela Receita Estadual, para uma conferência documental e quiçá, física; a implementação de convênio com a ECT para atingir as operações de importação efetuadas através do Correio; e a geração de projetos específicos para o segmento das importações.

Deste modo, por certo, o Fisco Estadual estaria melhorando sua atuação no segmento das importações, o que é de suma importância, haja vista, que a globalização está intensificando as atividades neste setor, em especial, decorrentes do comércio eletrônico internacional.

## 5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**, 1ª Edição, São Paulo: Edições SINAESP, NOBEL, 2000.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**.. 5ª edição. São Paulo : Saraiva, 1975.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 2ª edição atualizada, São Paulo: Rideel, 1992.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** com redação dada pela Emenda Constitucional nº1, de 17 de outubro de 1969. 10ª edição. São Paulo: Atlas, 1978.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** atualizada pela Emenda Constitucional nº 1 de 1992. 1ª edição. São Paulo: Rideel, 1992.
- BRASIL. D.O.U. **Diário Oficial da União**.
- BRASIL. Governo Federal. **Planalto. Sistema de Legislação via internet**. Legislação. Base da Legislação Federal do Brasil. [www.presidencia.gov.br/legislacao](http://www.presidencia.gov.br/legislacao). 14h:27min/ 2, dezembro, 2003.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Sistema de Legislação via internet**. **Legislação**. [www.receita.fazenda.gov.br/legislacao](http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao). 11h:15min/ 1, dezembro, 2003.
- BRASIL. Senado Federal. **Sistema de Legislação via internet**. **Legislação. Pesquisa de Legislação**. [www.senado.gov.br/legisla](http://www.senado.gov.br/legisla). 11h:00min/ 1, dezembro, 2003.
- CASANOVA NETO, R C e KANEKO, H M, **A incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte**

**Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, nas operações relativas à importação de bens e mercadorias do exterior**, Monografia Curitiba: 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 8ª edição, São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2002.

EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. **Dados sobre importação através de remessas postais**, Fornecimento de dados por e-mail, Curitiba: 2002.

FERRAREZI, Renata Soares Leal, O ICMS na importação de bens por não contribuintes, **Repertório de Jurisprudência IOB**, 1ª Quinzena de Março de 2002, Nº5/2002, Caderno 1, Pág. 165 a 171.

FREITAS, Márcio Alexandre O.S. ICMS nas operações de importação: “o cálculo por dentro” e a EC 33/01, **IOB Comenta** 16/2002, Direito Empresarial, 3ª Semana de Abri/2002.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GRIECO, Francisco de Assis. **O Brasil e o Comércio Internacional**. 1ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 1994.

IPARDES - INSTITUTO PARANAENSE DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Tabelas importações paranaenses por porto de entrada 1997 a 2001**, fornecidas via “email”, 2002.

\_\_\_\_\_. Publicações. **PIB do Paraná. Paraná Comércio Exterior. Banco de dados – DBE**. [www.pr.gov.br/ipardes/](http://www.pr.gov.br/ipardes/) . 15h:18min/ 16, julho, 2002.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, **Contas Regionais do Brasil**,

**Tabela 2 – Produto interno bruto do Brasil a preço de mercado corrente, por Grandes Regiões e Unidades da Federação – 1997 a 2000**, [www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br).

13h:15min/ 12, julho, 2002.

LEGISLAÇÃO FISCAL DO PARANÁ, **Coletânea de Leis, Decretos e Regulamentos Fiscais**. 12ª Edição, Curitiba: Editora Boletim Informativo, 1962.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ICMS e os Bens de Uso**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **ICMS: Problemas Jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1996.

\_\_\_\_\_. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2ª ed. São Paulo : Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_. O ICMS e a Emenda 33. **Estudos para RDDT - Revista Dialética de Direito Tributário**, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS na Importação**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda e ICMS: Problemas Jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1995 p.104. In: Marcelo Viana Salomão, **ICMS na Importação**. São Paulo: Editora Atlas S.A., Ano 2000.

\_\_\_\_\_. ICMS e IPI na Importação Questões Polêmicas – **Revista de Direito Tributário**, Notas e Comentários.

\_\_\_\_\_. ICMS na Importação em face da Constituição Federal e da Lei Complementar, **RDDT - Revista Dialética de Direito Tributário** nº15.

NAKAKOGUE, Toshio. **Compêndio ICM Paraná**. 3ª ed. Atualizada. Curitiba: Beija-Flor, 1982.

NOGUEIRA, Eros E. da Silva. **MERCOSUL: Estratégia de Desenvolvimento**. Apostila do Curso de Especialização em Auditoria Empresarial. UFPR, 1999.

PARANÁ. **Coletânea da Legislação Tributária Estadual**, Volume II, Curitiba: Imprensa Oficial do Estado do Paraná, 1973.

PARANÁ. **Constituição do Estado do Paraná de 1967**, (Anotada) 2ª Edição, Curitiba: Organização Geral e Índice: Dr. Gil César Dantas Bruel – Assembléia Legislativa do Paraná, 1982.

PARANÁ. **Constituição do Estado do Paraná de 1989**, 1ª edição, Curitiba: JM Editora, 1989.

PARANÁ. D.O.E. **Diário Oficial do Estado**

PARANÁ. Governo do Paraná, **Sistema de Legislação via internet**.

[www.pr.gov.br/casacivil/legislacao](http://www.pr.gov.br/casacivil/legislacao). 10h:30min/ 3, dezembro, 2003.

PARANÁ. **Lei Orgânica do Quadro Especial da Coordenação da Receita do Estado**. Lei nº 7.051/78, Assessoria de Apoio Administrativo/CRE, Curitiba: Seção Gráfica e Impressão, 1985.

PARANÁ. Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, **Boletim Informativo: Janeiro a Dezembro**, Curitiba, 1997 a 2002.

PARANÁ. Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, **FOLIO - Sistema de Legislação Informatizada**, 2002/2003.

PARANÁ. Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, **Sistema de banco de dados, BO/DW** – SEFA/CELEPAR - 2002.

PARANÁ. Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, **Sistema de Legislação via internet**. [www.fazenda.pr.gov.br/](http://www.fazenda.pr.gov.br/) (legislação tributária on - line/leis – icms) / (legislação tributária/decretos e resoluções). 09h:00min/ 3, dezembro, 2003.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Breves comentários sobre a nova redação do art.155, §2º, ix, “a”, da Constituição Federal introduzido pela Emenda

Constitucional nº 33/01- relativo à importação. **Relatório de Jurisprudência IOB**, Tributário, Constitucional e Administrativo, 1ª Quinzena de Março de 2002, Nº 5/2002, Caderno 1.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na Importação**. São Paulo: Atlas, 2000.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. ICMS – Fato gerador da importação de bens para uso próprio de pessoa física, **Relatório IOB de Jurisprudência**, Tributário, Constitucional e Administrativo, 2ª Quinzena de Agosto de 1995, Nº16/95.

SOUZA, Hamilton Dias de. **O ICMS na Lei Complementar nº87/96**. In 5º **Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário**. São Paulo: IOB, 1996 p.21. In: SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na Importação**, São Paulo: Editora Atlas S.A., 2000, Pág.64.



**6 ANEXOS**

**ANEXO – I –**

**Convênio de Cooperação Técnica entre a União através da Secretaria da  
Receita Federal e o Estado do Paraná através da Secretaria de Estado da  
Fazenda**

**Convênio de Cooperação Técnica que entre si celebram a União, representada pelo Secretário da Receita Federal, e o Estado do Paraná, representado por seu Secretário de Fazenda em exercício, objetivando o intercâmbio de informações econômico-fiscais e a prestação de mútua assistência na fiscalização dos tributos que administram.**

**A UNIÃO**, por intermédio da **SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL**, doravante denominada SRF, e o **ESTADO DO PARANÁ**, por intermédio da **SECRETARIA DE FAZENDA**, de acordo com o disposto nos artigos 7º e 199 do Código Tributário Nacional e na Instrução Normativa SRF n.º 20, de 17 de fevereiro de 1998, e tendo em vista a necessidade de estabelecer condições de aperfeiçoamento da fiscalização e cobrança dos tributos que administram, mediante intercâmbio de informações,

resolvem celebrar, por seus representantes legais, o presente Convênio que se regerá pelas cláusulas seguintes:

**CLÁUSULA PRIMEIRA** - Os convenientes desenvolverão programa de cooperação técnico-fiscal dirigido ao aperfeiçoamento do planejamento e execução da fiscalização e cobrança dos tributos federais e estaduais.

**PARÁGRAFO ÚNICO** - Para operacionalizar as atividades objeto deste Convênio, poderão ser constituídos grupos de trabalho integrados por representantes das partes.

**CLÁUSULA SEGUNDA** - Programa de cooperação de que trata a cláusula anterior abrangerá, em especial:

I - intercâmbio de informações cadastrais e econômico-fiscais, inclusive sobre o comércio exterior;

II - uniformização e atualização de dados cadastrais dos contribuintes;

III - aperfeiçoamento da coleta e organização de dados para subsidiar as atividades de fiscalização e cobrança, inclusive cooperação para o desenvolvimento de sistemas de informática na área tributária;

IV - permuta e aperfeiçoamento de técnicas e metodologias adotadas no trabalho fiscal;

V - realização de atividades conjuntas de fiscalização e cobrança dos tributos administrados pelos convenientes, com utilização de recursos providos pelos respectivos órgãos;

VI - intercâmbio de informações decorrentes de lançamentos de ofício realizados pelas partes.

**CLÁUSULA TERCEIRA** - O intercâmbio de informações cadastrais e econômico-fiscais será realizado entre a Coordenação-Geral de Tecnologia e de Sistemas de Informação - COTEC, da Secretaria da Receita Federal, por suas projeções regional, e a Secretaria de Fazenda, por intermédio da



Coordenação da Receita do Estado, com obediência às normas do sigilo fiscal previstas no Código Tributário Nacional e na legislação pertinente.

**CLÁUSULA QUARTA** - Os convenientes se dispõem a fornecer, reciprocamente, as seguintes informações de interesse fiscal, quando solicitadas:

**I - SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL:**

- a) dados cadastrais e econômico-fiscais de pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no Estado;
- b) informações relativas a importações e exportações ocorridas dentro ou fora do território do Estado, realizadas por pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no Estado;
- c) informações decorrentes de lançamentos de ofício referentes à omissão de receitas ou rendimentos de pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no Estado;
- d) informações de interesse da Secretaria de Fazenda relativas a pagamentos efetuados a contribuintes que, em razão disso, devam recolher tributos aos cofres do Estado;
- e) outras informações econômico-fiscais de interesse do Fisco Estadual, inclusive receitas declaradas em cada ano-calendário.

**II - SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA:**

- a) dados cadastrais e econômico-fiscais de contribuintes inscritos no cadastro mercantil e imobiliário;
- b) dados cadastrais referentes à propriedade de veículos automotores;
- c) dados cadastrais e econômico-fiscais referentes a pessoas físicas e jurídicas prestadoras de serviços (Constituição Federal, art. 155, inciso II);
- d) dados cadastrais e econômico-fiscais referentes a transmissão de bens imóveis "causa mortis" e por doação ou relativos a quaisquer outros bens e direitos;
- e) informações sobre laudos elaborados para efeito de recolhimento de laudêmios e imposto de transmissão "causa mortis" e por doação;
- f) informações decorrentes de lançamentos de ofício referentes à omissão de receitas ou rendimentos de pessoas jurídicas ou físicas;
- g) informações sobre os pagamentos efetuados pelo Estado a fornecedores de bens e prestadores de serviços;
- h) outras informações econômico-fiscais de interesse do Fisco Federal, inclusive as receitas de prestação de serviços declaradas em cada ano-calendário pelos contribuintes cadastrados no Estado.

**PARÁGRAFO ÚNICO** - As informações a serem fornecidas estão restritas aquelas indispensáveis à ação fiscalizadora ou arrecadadora dos órgãos convenientes, condicionada a sua remessa a fundamentação da necessidade dos dados solicitados, não podendo, após recebidas, ser transferidas a terceiros, seja a título oneroso ou gratuito, ou de qualquer forma divulgadas.

**CLÁUSULA QUINTA** - O atendimento a solicitações de fornecimento de dados cadastrais e econômico-fiscais da SRF, efetuadas pela Secretaria de Fazenda, será executado pela Coordenação-Geral de Tecnologia e de Sistemas de Informação - COTEC, por intermédio de suas projeções regional

**PARÁGRAFO PRIMEIRO** - O fornecimento de dados referido nesta cláusula será realizado mediante apuração especial ou acesso *on line* às bases de dados.

**PARÁGRAFO SEGUNDO** - A apuração especial poderá ser autorizada pela COTEC ou pela Divisão de Tecnologia e de Sistemas de Informação - DITEC, da Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF, da 9ª Região Fiscal.

**PARÁGRAFO TERCEIRO** - Caso a apuração especial seja executada nas bases de dados localizados no Serviço Federal de Processamento de Dados - SERPRO, os custos correspondentes serão de responsabilidade da Secretaria de Fazenda.

**PARÁGRAFO QUARTO** - Na hipótese do parágrafo anterior, a Secretaria de Fazenda firmará contrato com o SERPRO, com intervenção da COTEC, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 7º da Instrução Normativa SRF n.º 20, de 1998.

**PARÁGRAFO QUINTO** - No fornecimento mediante acesso *on line* às bases de dados da SRF será observado o seguinte:

- a) somente poderá ser realizado por intermédio da DITEC/SRRF, tratando-se de fornecimento eventual;
- b) no caso de fornecimento continuado, o acesso será efetuado mediante credenciamento de usuários, indicados pela Secretaria de Fazenda, no sistema de Entrada de Habilitação - SENHA, da SRF, observado para este fim o disposto na Portaria SRF n.º 782, de 20 de junho de 1997.

**CLÁUSULA SEXTA** - A Secretaria de Fazenda se compromete a permitir acesso *on line* às suas bases de dados fiscais, por servidores da SRF previamente credenciados, bem como o fornecimento de dados cadastrais e econômico fiscais.

**PARÁGRAFO PRIMEIRO** - O fornecimento de dados referido nesta cláusula será realizado mediante apuração especial ou acesso *on line* às bases de dados.

**PARÁGRAFO SEGUNDO** - A apuração especial deverá ser autorizada pela Coordenação da Receita do Estado

**PARÁGRAFO TERCEIRO** - Caso a apuração especial seja executada nas bases de dados localizadas na Companhia de Informática do Paraná - CELEPAR, os custos correspondentes serão de responsabilidade da Secretaria da Receita Federal.

**PARÁGRAFO QUARTO** - Na hipótese do parágrafo anterior, a Secretaria da Receita Federal, representada pela Superintendência Regional da Receita Federal - 9ª Região Fiscal, firmará contrato com a CELEPAR

**CLÁUSULA SÉTIMA** - Cada parte conveniente responsabilizar-se-á pela remuneração devida aos respectivos servidores designados para as atividades previstas neste Convênio, com despesas à conta de dotações orçamentárias próprias, ficando claro que este não envolverá aplicação de recursos específicos, obedecidas, ainda, às seguintes condições:

I - as atividades, para consecução dos objetivos estabelecidos neste Convênio, serão executadas de forma coordenada, porém com independência administrativa, financeira e técnica;

II - a coordenação dos serviços e atividades, relativos ao intercâmbio de informações cadastrais e econômico-fiscais, será realizada pela Divisão de Tecnologia e de Sistemas de Informações da Superintendência Regional da Receita Federal - 9ª Região Fiscal e a Coordenação da Receita do Estado da Secretaria de Estado de Fazenda, representadas pelos respectivos titulares ou servidores por eles designados;

III - a coordenação dos serviços e atividades, relativos a atuação conjunta das respectivas fiscalizações e ao intercâmbio de informações decorrentes de lançamento de ofício, será realizada pelas unidades regionais da Secretaria da Receita Federal e a Coordenação da Receita do Estado, representadas pelos respectivos titulares ou servidores por eles designados;

IV - ficam designados o Chefe da divisão de Tecnologia e de Sistemas de Informações da Superintendência Regional da Receita Federal 9ª Região Fiscal e o Inspetor Geral de Fiscalização da

Secretaria de Estado de Fazenda, como autoridades competentes para a prática de atos relativos ao intercâmbio de informações cadastrais e econômico-fiscais:

V - ficam designados o Chefe da Divisão de Fiscalização da Superintendência Regional da Receita Federal 9ª Região Fiscal e o Inspetor Geral de Fiscalização da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná como autoridades competentes para prática de atos relativos à atuação conjunta das respectivas fiscalizações e ao intercâmbio de informações decorrentes de lançamento de ofício.


**CLÁUSULA OITAVA** - O presente Convênio vigorará por prazo indeterminado e poderá ser rescindido a qualquer momento por qualquer das partes.

**CLÁUSULA NONA** - Deverá este Convênio ser publicado, no prazo de trinta dias, no veículo de divulgação oficial das partes convenientes.

E, por estarem de acordo as partes, foi lavrado o presente Convênio, em duas vias de igual teor e forma, destinada uma para cada conveniente, todas assinadas pelos representantes das respectivas fazendas públicas, além de rubricadas as demais folhas.

Curitiba, 01 de outubro de 1998

  
**EVERARDO MACIEL**  
 Secretário da Receita Federal

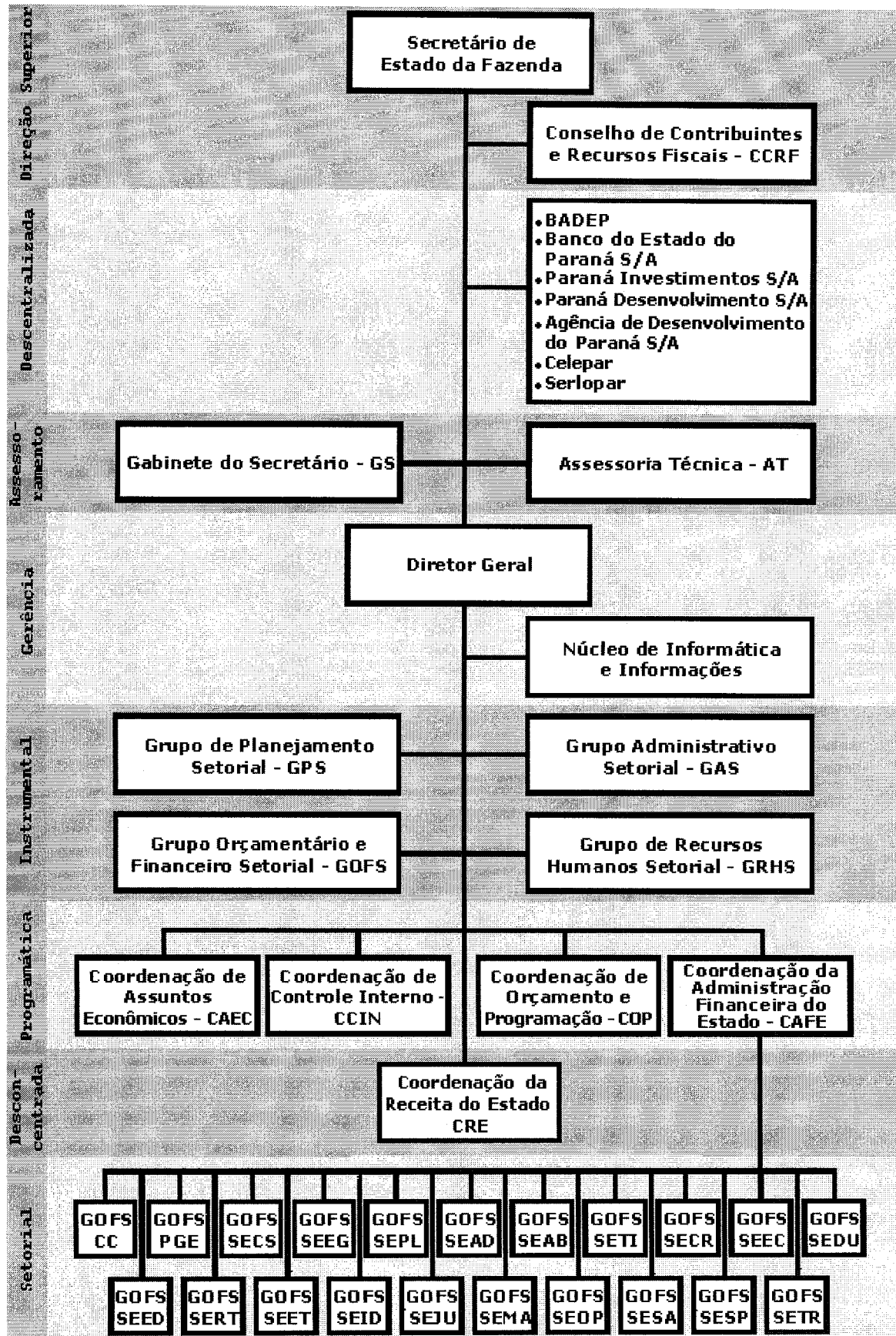
  
**NORTON JOSÉ SIQUEIRA SILVA**  
 Secretário de Estado de Fazenda  
 em exercício

**TESTEMUNHAS:**

  
**1. THAISA JANSEN PEREIRA**

  
**2. JORGE DE AVILA**

**ANEXO – II –****Organograma da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Paraná**



Fonte: Lei Estadual nº 8.485/87 e Decreto Estadual nº 2.838/97



### **ANEXO III**

#### **Organograma da Coordenação da Receita do Estado do Paraná**

# ORGANOGRAMA DA COORDENAÇÃO DA RECEITA DO ESTADO - CRE

